

JOAN MUNTADA ARTILES

Advocat

Joan Muntada Artiles Advocats

info@joanmuntada.com

CONSIDERACIONS CIVILS I TRIBUTÀRIES SOBRE EL DRET DE TRANSMISSIÓ HEREDITÀRIA

PUBLICAT A LA
«REVISTA JURÍDICA DE CATALUNYA»
NÚM. 1, 2023

CONSIDERACIONS CIVILS I TRIBUTÀRIES SOBRE EL DRET DE TRANSMISSIÓ HEREDITÀRIA¹

per

JOAN MUNTADA ARTILES

Advocat
Joan Muntada Artiles Advocats
info@joanmuntada.com

RJC, núm. 1-2023, pgs. 141-168

RESUM: Aquest treball analitza les dues teories existents sobre el *ius transmissionis*, la clàssica que defensa l'existència de dues transmissions, i la moderna (a partir de la sentència TS 11.09.2013), que defensa una única transmissió, del causant al transmissari. Així mateix, conté una crítica a les resolucions fiscals de la Generalitat de Catalunya (2018 i 2019) que, en aplicació de la teoria moderna, vulneren, a judici de l'autor, els principis de reserva de llei tributària en relació amb les institucions de la meritació i de la prescripció de l'impost de successions.

Paraules Clau: Dret de transmissió, reserva de llei fiscal, meritació, prescripció, impost de successions.

ABSTRACT: This paper analyzes the two existing theories on the "*ius transmissionis*", the classic one that defends the existence of two transmissions, and the modern one (from sentence TS 11.09.2013), which defends a single transmission, from the causer to the transmittee. Likewise, it contains a criticism of the fiscal resolutions of the Generalitat de Catalunya (2018 and 2019) which, in application of modern theory, violate, in the author's opinion, the principles of reservation of tax law in relation to institutions of the accrual and prescription of inheritance tax.

Keywords: Transmission right, reservation of tax law, accrual, prescription, inheritance tax.

SUMARI: I. INTRODUCCIÓ. II. ASPECTE CIVIL DEL *IUS TRANSMISSIONIS*. 1. Subjectes intervinents en la successió. 2. Evolució del dret de transmissió. 3. Una o dues transmissions. 4. Sentències del Tribunal Suprem. 5. Resolucions de la Direcció General de Seguretat Jurídica i Fe Pública. 6. Estat de la qüestió a Catalunya. 6.1 Sentències del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya. 6.2 Resolucions de la

1. Agraeixo els suggeriments rebuts, en la confecció d'aquest article, per part del notari Joan Bernà Xirgo.

Direcció General de Dret i Entitats Jurídiques de la Generalitat de Catalunya. III. TRIBUTACIÓ EN L'IMPOST SOBRE SUCCESSIONS. 1. Aspectes en l'àmbit tributari. 2. Normativa tributària aplicable. 3. Sentències del Tribunal Suprem. 4. Sentències del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya. IV. RESOLUCIONS 2/2018 I 1/2019 DE LA DIRECCIÓ GENERAL DE TRIBUTS I JOC DEL DEPARTAMENT DE LA VICEPRESIDÈNCIA I D'ECONOMIA I HISENDA DE LA GENERALITAT DE CATALUNYA. LA QÜESTIÓ: DEFERIR O DIFERIR. 1. Antecedents. 2. Exposició de les Resolucions de la Direcció General de Tributs i Joc. 3. Crítica a les Resolucions. V. CONCLUSIONS. VI. PROPOSTA. 1. Necessitat d'emissió d'una nova Resolució a dictar per l'Administració Tributària de Catalunya. 2. Tractament tributari unitari dels mecanismes de substitució, de competència estatal.

I. INTRODUCCIÓ

El dret, al llarg de la seva història, ha hagut de donar resposta a l'esfera de les relacions jurídiques derivades de la mort, o de la declaració formal de mort, del causant.

Entre els drets transmissibles en la successió del causant cal considerar la possible existència del *ius delationis*.

Quan l'hereu amb crida efectiva a una successió, *el transmitent*, mor sense haver acceptat ni repudiat l'herència, apareix, a manca de substitució front aquesta eventualitat, el supòsit de fet del dret de *transmissió* a favor dels hereus de l'esmentat primer cridat, delat, és a dir, a favor dels *transmissaris*, que no tenen vocació a la primera herència.

El dret de transmissió es defineix com el dret, de creació i configuració legal, que tenen els successors (*transmissaris*) del delat (*transmitent*), respecte de l'herència del causant d'aquest, una vegada ha esdevingut la defunció del mateix delat (crida efectiva) sense que hagués acceptat ni repudiat aquella herència, per exercir «la mateixa delació», el *ius delationis*, és a dir, per acceptar o repudiar l'herència del primer causant.

El dret de transmissió és regulat, en dret català, quant a la institució d'hereu, en l'article 461-13 de la Llei 10/2008, de 10 de juliol, que aprova el llibre quart del Codi civil català, relatiu a les successions, expressiu que:

«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.»

És pertinent apuntar que la delació es produeix amb el fet de la mort, tant en l'herència (article 411-4), com en el llegat (article 427-14), però que l'adquisició s'esdevé amb l'acceptació, que té efectes retroactius, en l'herència (article 411-5), mentre que en el llegat l'adquisició es produeix de ple dret

amb la mateixa mort, no precisa d'acceptació, sense perjudici de la facultat de repudiació (article 427-15). Aquesta dualitat de plantejaments, quant a l'adquisició, ha provocat que un sector doctrinal negui el dret de transmissió en el llegat, posició que no és objecte d'aquest estudi.²

La llei determina la preferència del dret de transmissió respecte a altres mecanismes legals d'ordre successori, com la substitució vulgar³ i l'acreixement, sempre que l'hereu instituït difunt tingui successor i no existeixi causa legal d'extinció de la delació; i amb la prevenció que el dret de transmissió pot ser exclòs pel causant en el seu testament, si estableix previsorament un efecte diferent, com pot ser a través d'una substitució fideïcomissària o per la disposició testamentària pel causant d'un efecte divergent a la mateixa transmissió del dret als successors de l'hereu instituït en previsió d'una manca d'acceptació, per causa de la prevalença de la voluntat del causant, *ex* article 421-1 CCC en relació amb l'art. 421-6 del CCC. En aquest sentit, article 462-1 CCC, en seu del dret d'acréixer, article 425-4.1 CCC *in fine*, en la substitució vulgar, tots ells en relació amb l'article 461-13.2 del CCC.

La qüestió a considerar, interpretativament, és discernir a qui correspon la titularitat de la delació de la successió i si, exercida la delació, es produeix la integració de masses hereditàries:

- a) Segons la teoria clàssica, que emfasitza el dret a la delació o d'integració de masses hereditàries, el transmissari succeeix al transmissor i, a través d'aquest, al primer causant, de manera que integra en la massa hereditària del transmissor tots aquells béns i drets que provenen del primer causant.
- b) Segons la teoria moderna o de la doble capacitat, el transmissari succeeix directament en l'herència del primer causant, *recta via*, successor en el transmissor del *ius delationis* per a l'adquisició de l'herència del primer causant, sense perjudici que, en una altra successió, succeeixi al transmissor, quant als béns i drets que són d'aquest que no provenen del primer causant. Li serà igualment imprescindible l'acceptació de l'herència del transmissor per esdevenir titular del *ius delationis*, del dret a acceptar o renunciar l'herència del primer causant.

2. Quant a la successió particular, l'article 427-17 del mateix codi estableix que:
« 1. El llegat deferit i no acceptat ni repudiat per mort del legatari es transmet als seus hereus amb la mateixa facultat d'acceptar-lo o repudiar-lo, llevat que la voluntat del causant sigui una altra o llevat que es tracti de llegats d'usdefruit, de renda, de pensió vitalícia o altres de caràcter personalíssim.
2. Si hi ha diversos hereus transmissaris, cadascun pot repudiar o acceptar la part que li correspon.»

3. Igualment en el substitut vulgar en el llegat, article 427-6.2 CCC; contràriament en la persona del fiduciari en el fideïcomís conformement a l'article 426-8.3 CCC.

La sentència del Tribunal Suprem 539/2013 (Sala Civil), d'11 de setembre de 2013 (recurs 397/2011)⁴, ha fet seva la coneguda com a teoria moderna del dret de transmissió, l'aplicació de la qual ha implicat canvis civils i tributaris significatius.

En aquesta tasca d'adaptació a la teoria moderna sobre el dret de transmissió, la Generalitat de Catalunya ha emès les Resolucions 2/2018 i 1/2019 de la Direcció General de Tributs i Joc del Departament de la Vicepresidència i d'Economia i Hisenda.

L'objectiu pretès en aquesta anàlisi és evidenciar que les resolucions de la Generalitat de Catalunya infringeixen el principi de reserva de llei tributària sobre la meritació i la prescripció. En concret, s'analitza si la tesi o el criteri de les resolucions catalanes esmentades que consideren que «la meritació» s'inicia el dia de la defunció del segon causant per una suspensió d'efectes legals respecte a la successió del primer causant és una creació artificialosa sense base legal, ni civil ni tributària.

II. ASPECTE CIVIL DEL *IUS TRANSMISSIONIS*

1. SUBJECTES INTERVINENTS EN LA SUCCESSION

Les persones que intervenen en aquest tipus de successió encavallada són: a) El primer causant que mor en primer lloc; b) En segon terme, el segon causant, que s'anomena transmissor, que és l'hereu instituït per l'anterior, el delat, i que mor després d'aquest, havent estat cridat a l'herència, però sense que l'hagi acceptat ni repudiat; c) El transmissari, que és hereu del transmissor, el qual, a resultes d'aquesta condició, que en cas de ser exercida positivament pot acceptar o repudiar l'herència del primer causant, tot i no haver estat cridat en aquella herència, li manca la vocació.

2. EVOLUCIÓ DEL DRET DE TRANSMISSION

El dret de transmissió, com a institució jurídica, ha perviscut determinat per la concepció social i jurídica del moment. És un dret que va ser creat per excepció a la regla general contrària a la seva admissió, en tant que no s'admetia que pogués ésser transmès algun dret no acceptat. En canvi, actualment la regla és d'admissibilitat pràcticament absoluta. Es transmet el dret que tenia l'hereu difunt, que en vida no va acceptar ni repudiar l'herència.

El dret de transmissió en l'àmbit successori ha estat una construcció històrica, de llarga evolució. En el dret romà, amb caràcter general, cal destacar l'establiment de la regla que «l'herència no acceptada no es transmetia»; el dret de transmissió s'admetia per a supòsits excepcionals amb requisits i

4. [ECLI:ES:TS:2013:5269].

condicions. Segons GARCIA GARCIA, J. M.⁵ l'origen amb caràcter de regla general del dret de transmissió de la condició d'hereu en els codis influïts pel codi napoleònic es deu al dret germànic, acollit pel dret consuetudinari d'algunes regions franceses i que DOMAT i POTHIER varen assumir, que plantejà per a l'herència la mateixa evolució que es va produir en relació amb el dret de transmissió respecte del llegat.

La configuració normativa del dret de transmissió respon al dret romà, a conseqüència de seguir-se el sistema adquisitiu de l'herència, derivat de l'acceptació. El que es transmet no és l'herència sinó el dret a adquirir-la, d'acceptar o repudiar-la, és a dir, la delació (teoria de la doble capacitat) o l'objecte o conjunt de drets a què dona dret la delació (teoria d'integració de les masses hereditàries). Per contraposició, en el sistema germànic, l'adquisició de l'herència és automàtica, no requereix cap acte adquisitiu per l'hereu, tot i que s'admet la repudiació.

L'expressió del dret de transmissió prové de la patrimonialització successiva del *ius delationis*⁶ i del trànsit d'una concepció personalista de l'herència, de la qualitat personal del títol d'hereu i de l'acceptació personal del dret romà clàssic, a una altra de patrimonialista⁷. I també per la concepció social que estima injusta la «pèrdua patrimonial» derivada de la manca de manifestació en vida del seu beneficiari; com també ha succeït amb la introducció del dret de representació en l'herència testada a redós de la major protecció de la filiació, especialment a Catalunya amb la Llei 40/1991, de 30 de desembre, Codi de successions per causa de mort en el dret civil de Catalunya, article 144, que es manté actualment en l'article 423-8 de la Llei 10/2008, de 10 de juliol, del llibre quart del Codi civil de Catalunya⁸.

En el seu origen, el dret de transmissió va proporcionar un nou instrument o mecanisme successori per la inadequació jurídica dels instituts vocacionals davant de situacions successòries concretes. I es configurarà com

5. GARCÍA GARCÍA, J. M., *La sucesión por derecho de transmisión*, Editorial Civitas, SA, Madrid, 1996, pp. 31, 38, 57, 62-63, 190.
6. PUIG FERRIOL, L. i ROCA I TRIAS, E. *Institucions del Dret Civil de Catalunya, Volum III Dret de Successions*, Tirant lo Blanch, València, 2009, p. 104.
7. POZO CARRASCOSA, P., VAQUER ALOY, A., BOSCH CAPDEVILA, E. *Derecho Civil de Cataluña. Derecho de Sucesiones*, Marcial Pons, Barcelona, 2013, p. 502.
8. A la resta de l'estat espanyol, el tractament legal de l'institut no és uniforme, i la seva regulació: arts. 50 i 113 de la Llei 5/2015, de 25 de juny, del Dret Civil Basc; art. 261 de la Llei 2/2006, de 14 de juny, de dret civil de Galícia; art. 924 i 983 del Reial decret de 24 de juliol de 1889, pel qual es publica el Codi civil; lleis 308-311 de la Llei 1/1973, de l'1 de març, per la qual s'aprova la Compilació del dret civil foral de Navarra; art. 42, per a Mallorca, i aplicació del Codi civil per imprevisió normativa, per a Eivissa i Formentera, del Decret legislatiu 79/1990, de 6 de setembre, pel qual s'aprova el text refós de la Compilació del Dret Civil de les Illes Balears; arts. 334-341 i 472 d) del Decret legislatiu 1/2011, de 22 de març, del Govern d'Aragó pel que s'aprova amb el títol de «Código del Derecho Foral de Aragón», el text refós de les lleis civils aragoneses.

a excepció a la regla general que era contrària, per quan es mantenia com a principi la intransmissibilitat d'un dret no acceptat. La seva evolució ha comportat la inaplicació en la successió de la regla de l'acceptació per a la transmissió de drets o la pèrdua del caràcter personalíssim del fenomen successori. Es transmet la titularitat en el *ius delationis* i es construeix sobre un dret que neix del causant i resideix en l'herència del transmissent.

A Catalunya el concepte extens del dret de transmissió va arribar molt més tard, en la Compilació de 1960, en el seu article 258⁹, i es va mantenir la regla extensa en l'article 29 del Codi de Successions de 1991. No s'admetia el dret de transmissió, com en l'actualitat, respecte dels drets dels hereus instituits sota condició suspensiva, en cas d'incompliment de la condició en vida del mateix hereu; com resulta de l'article 423-13 del llibre quart del Codi civil de Catalunya de 2008, relatiu a les successions, que manté el criteri normatiu del derogat article 155, paràgraf 1r del Codi de successions de 1991.

La vigència de la regla del dret de transmissió es mostra coincident a Espanya en tres regulacions: en el Codi civil¹⁰, en l'article 1006, en la Compilació de Navarra¹¹, article 317, i en el Codi civil d'Aragó¹², en l'article 354.2.

3. UNA O DUES TRANSMISSIONS

És requisit bàsic per exercir el dret de transmissió l'acceptació pel transmissari de l'herència del transmissent, que un cop acceptada podrà acceptar

9. Llei 40/1960, de 21 de juliol, sobre Compilació del Dret Civil Especial de Catalunya. (BOE núm. 175, de 22 de juliol de 1960). Article 258 *«Fallecido el heredero sin haber aceptado ni repudiado la herencia deferida, el derecho a suceder en ella mediante su aceptación y el de repudiarla se transmitirá siempre a sus herederos. Los herederos del heredero que hubiese fallecido sin aceptar ni repudiar la herencia podrán aceptar ambas herencias, pero no aceptar la primera y repudiar la segunda. De ser varios los herederos que acepten la segunda herencia, cada uno de éstos podrá aceptar o repudiar la primera, independientemente de los demás, y con preferente derecho de acrecer entre ellos. El legitimario, legatario o fideicomisario que después de deferirsele su derecho de legítima, legado o fideicomiso falleciese sin haberlo renunciado ni aceptado, lo transmitirán siempre a sus herederos»*.
10. Codi civil. Article 1006: *«Por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía»*.
11. Ley 1/1973 de 1 de marzo, por la que se aprueba la Compilación del Derecho Civil Foral de Navarra. (BOE núm. 57, de 07 de març de 1973) Ley 317. Derecho de transmisión: *«El derecho del heredero a aceptar o renunciar la herencia se transmite a sus propios herederos, pero éstos no tendrán tal derecho si hubieren renunciado la herencia de su causante; si fueren varios, podrán ejercitar el derecho independientemente unos de otros»*.
12. Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba, Código del Derecho Foral de Aragón, el Texto Refundido de las Leyes civiles aragonesas. Comunidad Autónoma de Aragón (BOA núm. 67, de 29 de març de 2011). Article 354.2: *«La transmisión del derecho a aceptar o repudiar la herencia del causante solo tiene lugar en favor del llamado que acepta la herencia del transmitente; si son varios los que la aceptan, cada uno puede ejercitar el derecho transmitido con independencia de los otros y con derecho preferente de acrecer entre ellos»*.

o repudiar l'herència del primer causant difunt per «dret de transmissió» (segons la teoria clàssica, per integració de la massa hereditària de la primera herència en la del transmitent; segons la teoria moderna, *recta via* en la primera herència, tota vegada adquirida la delació del transmitent succeirà en l'herència del primer causant amb l'exercici positiu del dret).

En funció de la teoria que s'apliqui sobre el dret de transmissió, ens trobarem davant:

- Una doble transmissió, (teoria clàssica).
- Una doble capacitat (teoria moderna). És a dir, una única successió respecte cadascuna de les dues herències diferenciades, autònomes, i alhora connectades en funció dels drets de tercers.

Segons la teoria de la doble capacitat, no hi ha una doble transmissió hereditària sinó que l'hereu transmissari, ha adquirit el *ius delationis* del transmitent, succeeix en la primera herència, en la unitat orgànica i funcional del fenomen successori del causant de la primera herència. En conseqüència, acceptada l'herència del transmitent per l'hereu transmissari i per l'exercici del *ius delationis* integrat en la mateixa herència, els hereus transmissaris succeiran directament en ambdues herències: la que correspon al conjunt de béns i drets del causant immediat i en una altra successió en l'herència, del conjunt de béns i drets que correspon al causant remot o primer causant.

Quan s'afirma que no hi ha doble transmissió, es té en compte l'herència del primer causant, en tant que aquesta no transita en l'herència del causant intermedi o transmitent, únicament s'hi adquireix el *ius delationis*. Per aquest motiu es conclou que l'adquisició de l'herència del primer causant no és bifàsica, per l'existència d'una sola successió hereditària determinada per l'acceptació en exercici de la delació per dret propi, per quant la delació ha estat transmesa.

En canvi, segons la teoria clàssica, la delació forma part de l'herència del transmitent, que si és exercida positivament, els béns del primer causant s'integren en la massa dels béns i drets hereditaris de l'hereu transmitent, o segon causant. L'herència del primer causant tindrà tantes adquisicions o successions com causants intermedis hi hagi que precisaran cadascuna d'aquestes de l'acte adquisitiu, l'acceptació del transmissari de la delació per dret de transmissió¹³.

L'aplicació de la teoria moderna o clàssica del dret de transmissió té incidència respecte a qüestions successòries rellevants, que es detallen a continuació:

En termes de col·lació, de la quantificació de la llegítima, de concurrència a la partició, i de capacitat de l'hereu que accepta l'herència, si s'analitza respecte a ambdós causants difunts (teoria moderna) o del transmitent (teoria clàssica) i en quin moment s'analitza.

13. L'article 20 de la Llei hipotecària reforça aquesta interpretació, en motivar una inscripció registral de l'adjudicació, abreuçada, amb constància de les transmissions esdevingudes fins al darrer adquirent, per aplicació dels principis registrals de legitimació i tracte successiu.

En termes de col·lació, en funció de la teoria que apliquem intercanvia el subjecte amb obligació de col·lacionar amb els conseqüents efectes divisoris, de manera que ens trobem en la situació que han de col·lacionar les donacions rebudes del primer causant pel transmissari i que no han de col·lacionar les rebudes pel transmissari del primer causant difunt (tesi de la teoria clàssica), i a la inversa d'aplicar la teoria moderna.

La posició dels vidus o de l'altre membre de la parella estable supervivents, del primer causant i de l'hereu transmissari, en les respectives successions hereditàries.

En termes d'immatriculació per títol públic *ex* article 205 de la Llei hipotecària, la teoria clàssica permet entendre que l'adquisició produïda entre primer causant i transmissari sigui el primer títol (títol previ a la immatriculació), i la produïda entre transmissari i transmissari sigui el segon títol (pròpiament immatriculadori); la teoria moderna, en no acceptar el doble títol encadenat, ens porta a considerar l'adquisició del transmissari, derivada del primer causant, només com a primer títol, o previ.

Té incidència respecte als tercers, els creditors del primer causant, del transmissari i els del transmissari a fi d'evitar que es defraudin les seves legítimes expectatives i es reguli la separació de patrimonis i l'ordre del millor dret.

En termes de capacitat del transmissari, segons la teoria clàssica, és amb respecte al transmissari, i el transmissari respecte al primer causant. En canvi, segons la teoria de la doble capacitat, s'analitza la capacitat de l'hereu transmissari en la successió del causant transmissari, i la capacitat del transmissari respecte a la successió del primer causant, a la data de les respectives obertures successòries. En conseqüència, pot ocórrer que el transmissari no hagi nascut en el moment de la mort del primer causant difunt, en relació amb el qual, per tant, no té capacitat successòria en el moment de l'obertura de la primera herència (teoria moderna) tot i poder heretar el dia de la mort del segon causant (adquisició viable, segons la teoria clàssica).

En termes de dignitat successòria de l'hereu se segueix la mateixa estructura que respecte a la capacitat. Els partidaris de la teoria clàssica es troben dividits, respecte a la dignitat per a succeir, si únicament l'ha de tenir l'hereu transmissari respecte al transmissari, o si també l'ha de tenir respecte al primer causant.

En termes de drets personals, no patrimonials, com les relatives a accions de dret moral d'autor o de memòria digital (i de tants altres aspectes), l'adopció d'una o altra teoria determina diferents successors en la personalitat del causant, de conformitat amb la idea de la *successio* romana del sistema català; la teoria moderna, al nostre entendre, no acaba d'adequar-se a la realitat, de l'estructura de l'hereu com a successor en la personalitat del causant.

Per tant, la conceptualització del dret de transmissió, la seva configuració jurídica concreta, determinarà el destí subjectiu dels drets i les obligacions dels beneficiaris i dels poders d'agressió jurídica de tercers.

Tal com s'ha significat abans, actualment s'interpreta per la jurisprudència establerta pel Tribunal Suprem, civil i tributària, que l'herència del primer causant difunt no s'integra en la massa hereditària del segon causant; el que es transmet a través del segon causant difunt, per tant, és el dret a acceptar o renunciar «l'herència» del primer causant o «el mateix dret» que acreditava el primer hereu, el transmissent, el *ius delationis*.

Així com civilment s'afirma que existeix una sola transmissió, no dues o més transmissions, en funció del nombre de transmissions del *ius delationis*, es diu que hi ha una doble capacitat de l'hereu en acceptar l'herència de cadascun dels causants, amb la particularitat que per acceptar l'herència del primer causant és imprescindible acceptar l'herència de l'hereu transmissent, que pressuposa tenir capacitat successòria en les respectives obertures de la successió per esdevenir titular d'ambdues delacions, la que correspon a cadascuna de les herències respectives.

En l'actualitat, en qualsevol cas, sembla que pren cos la formulació que els creditors legitimaris i altres creditors, així com els consorts dels causants, no veuen perjudicats els seus drets davant del fet que existeixi una única transmissió, i en aquest sentit apliquen els resultats de la teoria clàssica¹⁴. Fins i tot es tutela els seus drets en cas de renúncia, article 1001 CC i article 461-7 CCC.

És pacífic que el dret de transmissió no és disponible per negoci *inter vivos*, altrament implica l'acceptació *ex lege* de l'herència, l'exercici del *ius delationis*, que comporta la seva extinció, i es discuteix si és disponible per negoci *mortis causa* pel transmissent, quan aquest defereix testamentàriament el *ius delationis* de forma inconcreta a favor d'un determinat hereu o a través d'un llegat que preveu l'eventualitat d'una futura herència que ordena (a favor GARCIA GARCIA¹⁵, en contra ALBALADEJO¹⁶ —relativament, en funció de la concreció de l'acte al qual el refereix— i ROCA TRIAS¹⁷, entre d'altres, els darrers citats interpreten que d'esdevenir el supòsit implica l'acceptació d'herència i ja no es transmet el *ius delationis*, que s'ha extingit amb el seu exercici, sinó pròpiament els béns i drets a què dona dret l'atribució, i que formen part del cabal hereditari del segon causant). Qui nega la possibilitat de tot tipus de transmissió a través del mecanisme del dret de transmissió, considera que així com el primer causant té llibertat i autonomia per establir l'ordenació de la seva successió, per contra, el transmissent, segon causant, únicament la té si ha acceptat l'herència del seu causant, ni que sigui de forma tàcita.

14. També la DGRN, actualment Direcció General de Seguretat i Fe Pública, l'aplica en la RDGRN de 22 de gener de 2018 (BOE núm. 28, de 31 de gener 2018) i en la RDGRN de 5 de juny de 2019 (BOE núm. 150, de 24 de juny 2019).

15. GARCÍA GARCÍA, J. M., *op.cit.*, pp. 267-277.

16. ALBALADEJO GARCIA, M., *La sucesión "iure transmissionis"*, Revista Jurídica Anuario De Derecho Civil, 1952, p. 949.

17. PUIG FERRIOL, L. i ROCA I TRIAS, E., *op.cit.*, p.107.

En el context actual d'aplicació de la teoria moderna, s'ha d'estar atent en l'anàlisi del moment en què es fixa la capacitat dels transmissaris, el que determina qui són els hereus, i de la concurrència, d'aplicar-se el Codi civil, del cònjuge supervivent del transmissor en l'acceptació i adjudicació d'herència del primer causant, i de la concurrència dels hereus i legataris del transmissor en els actes de partició de l'herència del primer causant, així com en l'abast del marmessor instituït pel primer causant.

4. SENTÈNCIES DEL TRIBUNAL SUPREM

Actualment, com hem exposat, el Tribunal Suprem entén, civil i tributàriament, a partir de la STS 539/2013, d'11 de setembre de 2013, que suposa un gir interpretatiu al criteri que mantenia fins aleshores, que en el dret de transmissió opera una sola successió hereditària, una sola adquisició originària de la delació. Amb posterioritat i *obiter dicta* el Tribunal Suprem reitera la interpretació en la sentència 839/2013 (Sala Civil), de 20 de gener de 2014 (recurs 495/2011)¹⁸.

5. RESOLUCIONS DE LA DIRECCIÓ GENERAL DE SEGURETAT JURÍDICA I FE PÚBLICA

Partint de la realitat implementada pel Tribunal Suprem, una única transmissió, serà necessària la concurrència de totes les persones cridades pel primer causant per esgotar la successió hereditària. És en conseqüència imprescindible, quan s'apliqui el Codi civil, la concurrència del cònjuge del transmissor quan opera el dret de transmissió, tant als efectes de l'acceptació com en la fase de partició; també si concorre amb el vidu o vídua supervivent del primer causant, que el seu dret d'usdefruit no té per què coincidir amb el dret d'usdefruit sobre els béns adjudicats al cònjuge vidu del primer causant.^{19 20}

18. [ECLI:ES:TS:2014:1744].

19. El fet que existeixen dos usdefruits simultanis no determina el seu caràcter successiu, ni la condicionalitat del segon usdefruit a la supervivència al vidu o vídua del primer causant, únicament operarà amb aquest caràcter si coincideixen sobre el mateix objecte i tingui prevalença el dret del primer causant.

20. En contrast, en la normativa civil catalana, en dret de família i successions, la qüestió referent a la intervenció en l'herència del cònjuge vidu, del transmissor i del primer causant, en el règim de separació de béns, divergeix respecte al règim de societat de guanys del CC, com també en el tractament de la llegítima. En la regulació catalana si el cònjuge vidu té l'usdefruit universal, pot prendre possessió per si mateix per aplicació de l'article 427-22.4 CCC i en relació amb el llegat simple de llegítima, el cònjuge vidu no n'és titular. Respecte a la resta de drets del cònjuge vidu, per la seva naturalesa creditícia i la seva configuració legal, aquest no intervindrà necessàriament ni en l'acceptació d'herència ni en la fase de partició, ni té dret a oposar-se a aquesta.

Així, la quarta vidual de l'article 451-12 CCC, els aliments corresponents a l'any de

En aquest sentit, les resolucions del Centre Directiu han marcat una evolució lenta als efectes d'acollir el criteri de la doctrina moderna de la sentència del Tribunal Suprem i interpretar-la, delimitant els intervinents que necessàriament han de concórrer, concretant la seva intervenció, en l'acceptació i adjudicació d'herència d'ambdós causants, quan ha estat d'aplicació el Codi civil.

Les resolucions seguidament analitzades apliquen el Codi civil, atès l'estatut personal del causant, pel seu veïnatge civil, o per manca de previsió normativa; així en la resolució de 6 d'octubre de 2014, que en aplicació de la Llei 2/2006, de 14 de juny, de dret civil de Galícia, opera el Codi civil pel seu caràcter supletori.

Les primeres resolucions emeses després de la sentència del TS, la de 26 de març 2014 i la de 6 d'octubre de 2014 no exigien la concurrència del cònjuge del transmissent en els actes de partició²¹.

En canvi, a partir de l'any 2017, la resolució de 26 de juliol de 2017, exigeix la concurrència del cònjuge vidu del transmissent en l'acceptació i adjudicació d'herència del primer causant; les de 5 de juliol de 2018 i d'11 d'abril de 2019, de concórrer cònjuge vídua del transmissent amb hereus del primer causant i hereu per dret de transmissió per mort de cohereu, exigeix la seva intervenció en la partició, pel seu dret d'usdefruit²².

La resolució de 5 d'abril de 2019²³ també exigeix la intervenció en l'acceptació i adjudicació hereditària del primer causant de la cònjuge supervivent del transmissent en l'herència del primer causant, amb concurrència de la cònjuge supervivent del primer causant junt amb els hereus del primer causant. Ambdues usufructuàries tenien per títol testamentari, del seu respectiu cònjuge, el llegat d'usdefruit vitalici universal en l'herència del seu causant, el transmissent era cohereu en la primera herència. Considera la DGRN que la cònjuge supervivent del transmissent ha de participar en l'adjudicació de l'herència del primer causant amb fonament que té un usdefruit successiu expectant sobre els béns en què es concreti la seva participació en la primera herència, limitat a la consolidació prèvia en la nua propietat dels hereus del transmissent per l'extinció, quan s'esdevingui, de l'usdefruit de la cònjuge supervivent del primer causant, unit a la pròpia supervivència de la usufructuària successiva, la vídua del transmissent, en definitiva, ens trobem davant

viduitat de l'article 231-31 CCC, el dret a continuar usant de l'habitatge conjugal que correspon, en el seu cas, al cònjuge vidu, en el supòsit de l'article 231-31 CCC, tampoc exigeix la seva intervenció ni en l'acceptació ni en la partició hereditària, i el dret de predetracció de l'article 231-30.1 CCC a favor del cònjuge supervivent, no computa a l'haver hereditari ni exigeix intervenció.

21. (BOE núm. 104, 29.04.2014), (BOE núm. 269, 06.11.2014).

22. (BOE núm. 193, 14.08.2017), (BOE núm. 174, 19.07.2018), (BOE núm. 103, 30.04.2019).

23. (BOE núm. 98, 24.04.19).

de l'usdefruit sobre la nua propietat, que correspon a la vídua del transmissent, com a dret expectant, inscripció en el Registre de la propietat.

La resolució de 22 de gener 2018²⁴ analitza un supòsit en el qual intervenen en l'acceptació i adjudicació d'herència els hereus, del primer causant i del transmissent, i s'omet la intervenció en l'acceptació i adjudicació del legitimari del transmissent, amb llegat de llegítima estricte; la DG resol el recurs governatiu exigint la intervenció del legitimari del transmissent, que té la consideració legal d'hereu forçós i la llegítima de *pars bonorum* havent de quantificar l'herència del primer causant en la del transmissent als efectes del càlcul del valor de la llegítima individual del legitimari del transmissent.

Quan resulta d'aplicació el Codi civil espanyol la intervenció de la vídua del transmissent es consolida com a necessària en la partició, si no l'ha efectuat el testador o intervé el nomenat comptador partididor, amb independència del nomenament o no testamentari de la cònjuge vídua del transmissent, atesa la seva condició legal de legitimària, i tenir amb caràcter general una *pars bonorum* en ambdues herències, la del transmissent i la del primer causant, segons la resolució de 26 de maig de 2021 de la Direcció General de Seguretat Jurídica i Fe Pública²⁵.

La resolució de 7 de març de 2022 de la Direcció General de Seguretat Jurídica i Fe Pública²⁶ igualment exigeix la intervenció dels afavorits amb un llegat genèric ordenat per la transmissent en el seu testament.

6. ESTAT DE LA QÜESTIÓ A CATALUNYA

La Secció d'Harmonització de la Comissió de codificació de Catalunya considera plenament aplicable a les successions per causa de mort que es regeixen per la normativa catalana la interpretació actual del Tribunal Suprem respecte a l'article 1006 del Codi civil²⁷. Així ha fet seva l'anomenada doctrina moderna del dret de transmissió o de la doble capacitat, que correspon a l'adquisició directa dels hereus del segon causant en l'herència del primer causant, quan l'hereu del primer causant no hagi arribat a acceptar ni repudiari la condició d'hereu a la qual havia estat cridat.

6.1. Sentències del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya

A Catalunya, el Tribunal Superior de Justícia de Catalunya, en la STSJ CAT 47/2012, de 12 de juliol de 2012²⁸ ja havia aplicat i assumit la doctrina

24. (BOE núm. 28, 31.01.2018).

25. (BOE núm. 138, 10.06.2021).

26. (BOE núm. 72, 25.03.2022).

27. *Vid* nota 45.

28. Sentència del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya 47/2012 (Sala Civil i Penal, secció 1a), de 12 de juliol de 2012 (recurs 16/2011) [ECLI:ES:TSJCAT:2012:8895], que

de l'adquisició directa del dret de transmissió, teoria moderna, en la interpretació de l'article 29 de la Llei 40/1991, de 30 de desembre, del Codi de successions de Catalunya.

6.2. *Resolucions de la Direcció General de Dret i Entitats Jurídiques de la Generalitat de Catalunya*

Les resolucions de la Direcció General, amb caràcter general, han hagut de confrontar la prevalença dels instituts successoris i, a excepció de la resolució de 28.09.2018, sense haver hagut de pronunciar-se sobre les teories, moderna o clàssica, del dret de transmissió.

Per una banda, les resolucions de la Direcció General de Dret i Entitats Jurídiques que confronten i atorguen prevalença al dret de transmissió respecte a la substitució vulgar, són:

- La resolució de 25 de novembre de 2005²⁹ aplica els articles 155, 258 i 265 de la Compilació del dret civil especial de Catalunya de 1960. La substitució vulgar parteix de la base que s'ha frustrat la delació hereditària per contraposició al *ius transmissionis*, que s'atribueix la mateixa delació.
- Les resolucions de 31 de maig de 2010 i de 18 de setembre de 2014³⁰ apliquen l'article 29 del Codi de successions.

En la resolució de 4 de juliol 2011³¹ es declara la prevalença, en aplicació del Codi de successions, en relació amb l'herència intestada del primer causant, del dret de transmissió dels hereus de la cònjuge que sobreviu al marit, pocs dies, sense haver acceptat ni repudiat l'herència, *ex art. 29 CS*, als declarats hereus, germans del primer causant, que tenen al seu favor una resolució judicial ferma dictada en expedient de jurisdicció voluntària de nomenament d'hereus.

Igualment, la resolució de 31 de juliol de 2007³² declara la prevalença, en aplicació de l'article 258 de la Compilació del Dret civil especial de Catalunya de 1960, del dret de transmissió respecte a la successió intestada del primer causant.

Per altra banda, respecte a un supòsit d'aplicació i interpretació del dret de transmissió, en què cap de les parts discutia la seva efectiva aplicació, altrament sí la interpretació, en concret, de l'article 461-13 CCC, és la resolució de 28 de setembre de 2018³³, la que dirimeix sobre la teoria moderna

confirmava la sentència de l'Audiència Provincial de Tarragona 302/2010 (secció 3a), de 17 de setembre de 2010 (recurs 302/2010) [ECLI:ES:APT:2010:1046].

29. (DOGC núm. 4579, de 23.2.2006).

30. (DOGC núm. 5736, de 18.10.2010), (DOGC núm. 6717, de 30.09.2014).

31. (DOGC núm. 5930, de 28.7.2011).

32. (DOGC núm. 4952, de 22.8.2007).

33. (DOGC núm. 7724, d'11.10.2018).

o clàssica del dret de transmissió, decantant-se per la primera, i que decidia sobre l'extensió del dret real d'usdefruit del cònjuge vidu supervivent de la transmissió respecte als béns del primer causant, pare de la transmissió, que la difunta, que no havia acceptat i que va morir intestada, tenia per virtut de testament ordenat pel seu pare dret a l'herència i a diversos prelegats ordenats al seu favor. La resolució considera innecessària la intervenció del cònjuge vidu atès que estima que l'extensió de l'usdefruit del cònjuge vidu de la transmissió no s'estén sobre els béns del primer causant per virtut del *ius transmissionis*, ni dels béns prelegats ni en l'herència, en què va succeir l'única filla de la transmissió del causant de la primera herència *recta via*^{34 35}. Com apuntàvem, no engloba l'usdefruit ni en l'herència ni en els prelegats ordenats pel primer causant, que no foren renunciats, per la qual cosa l'adquisició és *ipso iure*, automàtica^{36 37}, confirmada amb l'adjudicació, i diferenciat de l'herència, per virtut dels articles 427-5 i 427-15.1 CCC, i que per

-
34. GINEBRA MOLINS, M.E. i MATEO BORGE, I., *Sobre la computación del ius delationis en los supuestos de transmisión de la delación*, Boletín del Centro de Estudios Registrales de Cataluña, Núm. 102, setembre i octubre 2002, pp. 335-370. La resolució comentada, quant al tractament de l'herència del primer causant, no en els prelegats, segueix la tesi que suggereixen els autors citats que defensen que el *ius delationis* a l'herència del primer causant, en els supòsits de transmissió, no necessàriament ha de computar en l'herència del transmissió per un doble argument, manca de valor econòmic del *ius delationis*, o per considerar que la transmissió de la delació opera al marge de l'herència del transmissió, en virtut de la llei, tot i que beneficiï l'hereu d'aquest. En aquest sentit, amb independència, de l'acceptació o renúncia a la primera herència, els autors citats neguen qualsevol possibilitat de computació i de tenir en compte un valor patrimonial al *ius delationis* en determinar el dret dels legitimaris del segon causant respecte a la primera herència o en relació amb l'abast de l'usdefruit del cònjuge vidu del transmissió, diferenciant així, absolutament, les dues herències.
35. POZO CARRASCOSA, P., VAQUER ALOY, A., BOSCH CAPDEVILA, E., op.cit., pp. 506-507, comparteix la no computació del *ius delationis* pel caràcter personalíssim i no patrimonial de la delació.
36. CICU, A. (1964). *Derecho de sucesiones, Parte general* (Trad. González Porras, J.M.; Anot. Albaladejo, M.). Publicaciones del Real Colegio de España en Bolonia. (Obra original publicada el 1961), pp. 94-95, anotació corresponent a ALBALADEJO, M. sobre l'existència de delació en el llegat i de la seva adquisició *ipso iure* en l'anàlisi de l'article 222.1 de la Llei 40/1960, de 21 de juliol, sobre Compilació del dret civil especial de Catalunya. I d'igual interpretació CASANOVAS MUSSONS, A., en EGEA FERNANDEZ, J. i FERRER RIBA, J. (dirs.), *Comentari al llibre quart del Codi civil de Catalunya, relatiu a les successions. Volum II*. Atelier, 2009, p.1494. Aquesta regulació, en els aspectes analitzats, conjuntament amb l'article 219 de la Llei 40/1960, de 21 de juliol, sobre Compilació del Dret civil especial de Catalunya, ha perviscut en les successives regulacions fins a l'actual 427-15.1 CCC; en aquest sentit, article 222 del Decret Legislatiu 1/1984, de 19 de juliol, pel qual s'aprova el text refós de la Compilació del dret civil de Catalunya i article 267 de la Llei 40/1991, de 30 de desembre, del Codi de successions per causa de mort en el dret civil de Catalunya.
37. MIRAMBELL i ABANCÓ, A., en EGEA FERNANDEZ, J. i FERRER RIBA, J. (dirs.), *Comentari al llibre quart del Codi civil de Catalunya, relatiu a les successions. Volum I*. Atelier, 2009, pp.790-802.

tant, aquests prelegats s'havien d'integrar *ex lege* en l'herència pròpia de la transmissió, i no havia d'operar el *ius transmissionis* sinó de la transmissió d'un dret adquirat, integrat en el cabal relicte de la segona causant.

III. TRIBUTACIÓ EN L'IMPOST SOBRE SUCCESSIONS

1. ASPECTES EN L'ÀMBIT TRIBUTARI

Respecte a l'àmbit tributari, cal donar resposta a les següents qüestions: constitueix l'acceptació un requisit *sine qua non* per a l'adquisició d'un dret i per la realització del fet imposable? Té incidència la concepció romana o germànica civil en el fenomen successori en l'herència i en el llegat? L'autonomia del dret tributari, ha configurat la meritació coordinada a l'adquisició civil del dret? La no acceptació de l'herència determina una suspensió a la prescripció en funció de l'institut vocacional que operi? La teoria moderna en la interpretació legal de l'institut del *ius transmissionis* comporta una nova meritació de l'impost?

El canvi en el tractament fiscal, a conseqüència de la nova interpretació civil del dret de transmissió és rellevant, i falta clarificar i consolidar el canvi de criteri interpretatiu en les seves implicacions fiscals, com es constata en termes de meritació i prescripció en l'impost sobre successions.

Bona mostra que cal esgotar i clarificar les conseqüències tributàries del canvi interpretatiu, la trobem en la sentència del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya 3032/2022 (Sala contenciosa administrativa, secció 1a), de 28 de juliol de 2022 (recurs 144/2021)³⁸, que revoca el criteri del TEAR de Catalunya, resolució de data 2 d'octubre de 2020, assumint la teoria moderna del *ius transmissionis* del TS. En canvi, en el tractament de la meritació i la prescripció de l'impost sobre successions, la sentència del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya abans esmentada s'aparta de la interpretació assentada en l'àmbit tributari pel TS, en detriment de la teoria moderna que afirma que assumeix, en subordinar l'inici de la prescripció en la primera herència a la data de la defunció del transmissor. Segons fonamenta la sentència, l'existència del transmissor constitueix una limitació per a l'adquisició de la primera herència pel transmissari, limitació que incardina en l'article 24.3 de la Llei reguladora de l'impost sobre successions.

2. NORMATIVA TRIBUTÀRIA APLICABLE

La normativa que regula i que incideix en les Resolucions tributàries catalanes, que seguidament analitzarem, es concreta en Constitució espanyola, arts. 31, 133.1 i .2, 149.1. 1a, 8a, i 14a, 150.2 i, 157.1. a) i .3; Llei orgànica

38. [ECLI:ES:TSJCAT:2022:6879].

2/1979, de 3 d'octubre, del Tribunal Constitucional, art. 28; Llei orgànica 6/2006, de 19 de juliol, de reforma de l'Estatut d'autonomia de Catalunya, arts. 201.1, 202.3.b), 203.2 i .3 i 207; Llei orgànica 8/1980, de 22 de setembre, de finançament de les comunitats autònomes, arts. 10.1, .2 i .3, 11 d), 19 dos c) i 20 cinc; Llei 22/2009, de 18 de desembre, per la qual es regula el sistema de finançament de les comunitats autònomes de règim comú i ciutats amb Estatut d'autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries, arts. 27, 32, 45.1 i 48; Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, arts. 12, 14, 21, 66, 67, 69, 88.5 i 89.1; Llei 16/2010, de 16 de juliol, del règim de cessió de tributs de l'Estat a la Comunitat Autònoma de Catalunya i de fixació de l'abast i les condicions de la cessió, arts. 2.1 i .2; Reial decret 1065/2007, de 27 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament general de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i de desplegament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs, art. 65; Llei 17/2017, de l'1 d'agost, del Codi tributari de Catalunya i d'aprovació dels llibres primer, segon i tercer, relatius a l'Administració tributària de la Generalitat, arts. 111-3, 122-1 e), 122-5 i 212-4. 2 a); Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions, arts. 3.1. a), 24, 25.1 i 36.1; Reial decret 1629/1991, de 8 de novembre, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre successions i donacions, arts. 8, 47.3, 67.1. a) i 87.1; Llei 19/2010, de 7 de juny, de regulació de l'impost sobre successions i donacions, art. 63; Decret 414/2011, de 13 de desembre, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre successions i donacions, art. 10 a).

3. SENTÈNCIES DEL TRIBUNAL SUPREM

El Tribunal Suprem, Sala contenciosa administrativa, secció 2a, a partir de la doctrina moderna que acull la sentència civil del mateix òrgan jurisdiccional d'11 de setembre de 2013, rectifica la seva anterior doctrina sobre la fiscalitat del dret de transmissió, de la doble imposició, i que venia aplicant en les sentències de 25 de maig i 14 de desembre de 2011, en sengles recursos de cassació 3362/2007 i 2610/2008. Es consolida, conseqüentment, en l'àmbit tributari, la doctrina civil, iniciada amb la sentència civil ressenyada de l'11 de setembre de 2013, de l'existència d'una sola transmissió de la qual s'origina una sola meritació tributària.

La rectificació de la Sala contenciosa administrativa s'inicia amb la sentència del Tribunal Suprem 936/2018 (Sala contenciosa administrativa, secció 2a), de 5 de juny 2018 (recurs 1358/2017) i la segueix la sentència 434/2019, de 29 de març de 2019 (recurs 1397/2017)³⁹.

39. [ECLI:ES:TS:2018:2183], [ECLI:ES:TS:2019:1146].

4. SENTÈNCIES DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTÍCIA DE CATALUNYA

El Tribunal Superior de Justícia de Catalunya, Sala contenciosa administrativa, aplicava majoritàriament el criteri de la doble transmissió o doctrina clàssica, com resulta de les sentències de 7 de novembre de 2016⁴⁰, revocada pel Tribunal Suprem⁴¹, i de 28 de juny de 2016, 26 de febrer de 2009, entre d'altres⁴². Per contraposició, el Tribunal Superior de Justícia de Catalunya, en sentències de 10 d'octubre de 1997 i 23 de març de 1999 aplicava la doctrina moderna del dret de transmissió en l'impost sobre l'increment de valor de terrenys de naturalesa urbana⁴³.

Actualment, com apuntàvem en l'apartat III. 1, s'aplica la teoria moderna del dret de transmissió, però alhora, com s'evidencia en la sentència del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya 3032/2022 (Sala contenciosa administrativa, secció 1a), de 28 de juliol de 2022 (recurs 144/2021), abans esmentada, es tergiversa l'institut del *ius transmissionis* interpretant-lo com a «limitació del dret», que constitueix un desplaçament normatiu injustificat, del 24.1 al 24.3 de la Llei estatal reguladora de l'impost.

IV. RESOLUCIONS 2/2018 I 1/2019 DE LA DIRECCIÓ GENERAL DE TRIBUTS I JOC DEL DEPARTAMENT DE LA VICEPRESIDÈNCIA I D'ECONOMIA I HISENDA DE LA GENERALITAT DE CATALUNYA. LA QÜESTIÓ: DEFERIR O DIFERIR

1. ANTECEDENTS

El Departament de la Vicepresidència i d'Economia i Hisenda de la Generalitat de Catalunya ha dictat les Resolucions 2/2018 i 1/2019 per adaptar-se a les consultes tributàries emeses per la Direcció General de Tributs del Ministeri d'Hisenda del govern d'Espanya en l'àmbit de la normativa tributària estatal, pel seu caràcter vinculant, d'acord amb l'article 89.1 de la LGT i art. 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.

En qualsevol cas cal emfatitzar la declaració d'inconstitucionalitat per la sentència del Ple del Tribunal Constitucional 65/2020, de 18 de juny de 2020, de varis preceptes de la Llei 17/2017, de l'1 d'agost, del Codi tributari de Catalunya i d'aprovació dels llibres primer, segon i tercer, relatius a l'Administració tributària de la Generalitat, entre aquests i, en el que especialment

40. [ECLI:ES:TSJCAT:2016:11459].

41. Sentència del Tribunal Suprem 434/2019 (Sala contenciosa administrativa, secció 2a), de 29 de març de 2019 (recurs 1397/2017) [ECLI:ES:TS:2019:1146].

42. [ECLI:ES:TSJCAT:2016:8181], [ECLI:ES:TSJCAT:2009:2576].

43. [ECLI:ES:TSJCAT:1997:438], [ECLI:ES:TSJCAT:1999:3155].

afecta de les Resolucions comentades, dels articles 111-6.1 b), 111-4.2, dels terminis i còmput d'aquests i de la reserva de llei.

Igualment, cal significar, en analitzar les Resolucions 2/2018 i 1/2019, que la delegació normativa a favor de les Comunitats Autònomes de l'impost sobre successions està limitada a l'àmbit de les reduccions, tarifa, quantia i coeficients del patrimoni preexistent, deduccions i bonificacions en quota conformement a l'article 48 de la Llei 22/2009; altrament, en conseqüència, negativament en la regulació de la meritació i la prescripció de l'impost.

Actualment, les Resolucions analitzades s'han de considerar afectades també de la declaració d'inconstitucionalitat de la sentència, abans esmentada, del Ple del Tribunal Constitucional 65/2020, circumscrita a la interpretació esbiaixada duta a terme respecte a la meritació i la prescripció *ad hoc* en el dret de transmissió successòria via del *ius transmissionis*, que seguidament analitzarem.

2. EXPOSICIÓ DE LES RESOLUCIONS DE LA DIRECCIÓ GENERAL DE TRIBUTS I JOC

La Direcció General de Tributs i Joc del Departament de la Vicepresidència i d'Economia i Hisenda de la Generalitat de Catalunya ha emès la Resolució 2/2018, publicada el dia 12 de setembre de 2018, sobre el tractament del dret de transmissió en l'impost sobre successions i donacions i la Resolució 1/2019, de 8 d'octubre de 2019, sobre el tractament del dret de transmissió en l'impost sobre successions i donacions, complementària de la Resolució 2/2018, per a adaptar-se a la teoria moderna del dret de transmissió, i que concreta, sintèticament, en:

1. Ens trobem davant d'una única adquisició hereditària. En haver abandonat l'anomenada teoria clàssica del dret de transmissió, els béns del primer causant ja no fan trànsit en la segona herència per integració de masses hereditàries, que determinava l'existència de dues transmissions. S'han deixat sense efecte consultes vinculants del Centre Directiu que aplicaven la jurisprudència anterior.
2. El grau de parentiu dels adquirents per dret de transmissió, dels hereus transmissaris, s'haurà de considerar respecte al primer causant.
3. Conseqüència del punt 1, no s'aplicarà reducció per sobreimposició decennal prevista en l'article 29 de la Llei 19/2010, de 7 de juny, de regulació de l'impost sobre successions i donacions, pel fet que ens trobem davant un sol fet imposable. Respecte de la primera herència no es produeixen dos fets impossibles amb dues meritacions de l'impost, sense perjudici del tractament tributari diferenciat de l'impost sobre el cabal hereditari integrat en el *ius delationis* amb relació al que correspon a l'herència del transmissor, la del segon causant. Ens trobem davant un únic fenomen successori amb tractament legal de l'impost sobre successions diferenciat per a cadascuna de les accep-

tacions hereditàries, una acceptació d'herència singularitzada per cada herència.

4. Respecte de l'herència del primer causant en el temps, quant a la meritació de l'impost per l'adquisició que fa l'hereu del primer cridat de l'herència del primer causant, l'hereu transmissari, les Resolucions la fixen a la data de defunció del segon causant, la data de defunció de l'hereu transmissari (art. 47.3 RISD) i, per tant, cal referir a aquesta data el valor dels béns i el tipus impositiu aplicable, així com, també, l'aplicació de les reduccions i bonificacions que s'escaiguin (art. 21 LGT). A més, es tindrà en compte el grau de parentiu de l'adquirent, de l'hereu transmissari, amb el primer causant.

En conseqüència, la Resolució 1/2019 deixa sense efecte el que establia en la Resolució 2/2018, en concret, que les reduccions personals, reducció per l'adquisició de l'habitatge habitual del causant, el coeficient multiplicador que correspongui en funció del Grup al qual pertany el contribuent i les bonificacions de la quota tributària dels articles 58 i 58 bis) de la Llei catalana 19/2010, de 7 de juny, reguladora de l'impost de successions i donacions, s'havien d'aplicar les vigents en el moment de la mort del primer causant.

5. *Exigibilitat i Prescripció.* La prescripció s'inicia a la mort del segon causant, la vida del segon causant opera com a condició suspensiva en la meritació de l'impost, en la seva exigibilitat, interpretació que l'Administració tributària catalana efectua en aplicació, segons afirma, de l'article 24.3 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions (Resolució 2/2018). La Resolució 1/2019, referma la interpretació de l'anterior Resolució i, afirma que en virtut del dret de transmissió, l'hereu del primer cridat només pot acceptar o repudiar l'herència del primer causant quan mor el primer cridat efectiu (segon causant), és a dir, a través de l'acceptació de l'herència d'aquest, per la qual cosa cal entendre que es produeix una limitació quant a l'efectivitat de l'adquisició de la primera herència⁴⁴.

3. CRÍTICA A LES RESOLUCIONS

Les Resolucions 2/2018 i 1/2019 de l'Administració Tributària de Catalunya mantenen una interpretació contrària a la normativa tributària relativa a la meritació i la prescripció, especialment contrària a l'article 133 de la Constitució espanyola, per creació d'un tribut nou, i als articles 8, 21 i 14 de

44. Article 24.3 Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions. (BOE núm. 303, de 19 de desembre de 1987). «*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*».

la Llei general tributària, per infracció a la reserva de Llei estatal, manca de competència normativa i prohibició de l'analogia, dels paràmetres de raonabilitat que qualsevol extensió objectiva permessa via integració *ex art.* 14 LGT, que en cap cas pot alterar el nucli legal de la meritació de l'impost, en relació amb l'article 68, de la interrupció dels terminis de prescripció, d'aquest darrer cos normatiu ressenyat.

La tesi que contenen les Resolucions catalanes que analitzem consideren que «la meritació» s'esdevé el dia de la defunció del segon causant per una *suspensió d'efectes legals*, per la desaparició d'una «limitació» respecte a la successió del primer causant i considera que suposa l'inici del termini de la prescripció. Aquest criteri és una creació artificiosa sense base legal civil ni tributària⁴⁵, potser perquè encara d'una forma inconscient l'Administració tributària catalana perviu en la creença que l'herència del primer causant fa trànsit en l'herència del transmissent, d'aquí que mantingui el criteri de la meritació en l'última defunció, apartant-se de les sentències civils abans esmentades del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya i civils i tributàries del Tribunal Suprem.^{46 47}

Pel que fa a la prescripció, són d'aplicació els articles 66, 67 i 69 de la Llei general tributària per remissió de l'article 25.1 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions.

Així, quan la Llei tributària ha volgut crear algun efecte diferent a un negoci jurídic en consideració al factor temporal, ho ha fet, com per exemple, amb la renúncia pura i simple, que a l'herència prescrita la tracta com a donació, conformement a l'article 28 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions, i a l'article 58 del Reial decret 1629/1991, de 8 de novembre, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre successions i donacions. En qualsevol cas, es requereix la forma de Llei estatal en aquest àmbit.

45. S'evidencia aquesta creació artificiosa o enginy per contrast amb l'establert en l'article 68.7 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, especialment considerant que en el seu apartat final no admet la interrupció de la prescripció quan interposat recurs contra un acte de l'Administració tributària aquest no ha estat judicialment suspès atès, especialment, el privilegi legal d'autotutela que gaudeix l'administració pública. Altrament, en seu de dret de transmissió l'ATC idea una defunció, la de l'hereu transmissent, com a condició d'eficàcia del dret a l'herència del primer causant amb efectes tributaris, una fal·làcia, per la introducció *ex post*, a la mort del primer causant, d'una *conditio facti* que desnaturalitza la meritació de l'impost sobre successions per com ha estat configurat pel legislador estatal via art. 24.1 LISD i en detriment, en qualsevol cas, de l'anàlisi i règim jurídic aplicable a la passivitat de l'administració.

46. Les resolucions catalanes han fet seva la tesi sostinguda, entre d'altres, per RUIZ BAÑA, M. L., «Reflexiones en torno a las consecuencias tributarias de la transmisión del ius delationis tras la STSJ de Aragón de 9 de mayo de 2018 y del TS de 5 de junio de 2018». *Revista de derecho civil*, núm. 24, 2018, pp. 239-254.

47. S'ha de tenir en compte, segons afirma l'ATC, que 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 en la interpretació de la normativa catalana, de l'article 461-13.

Respecte a la Resolució 2/2018: L'Administració tributària tracta l'herència deferida, pendent d'acceptació, com si la successió fos condicionada *per se* o amb unitat temporal per referència en la data de la mort de l'hereu transmissor per fusió artificial, mancada de norma de cobertura legal, amb la mort del primer causant, com si la circumstància de la mort de l'hereu intermedi (o de cadascun dels hereus intermedis successius no acceptants) hagués estat configurada testamentàriament pel primer causant com a condició d'eficàcia del propi nomenament d'hereu; l'ATC fusiona, en l'aspecte temporal, les morts intermèdies amb preeminència de l'última esdevinguda, dels transmissors, com a data de meritació respecte a la primera herència *no acceptada* per l'hereu amb crida efectiva causant del *ius transmissionis*. En conseqüència, segons la tesi de l'Administració tributària catalana, acomplerta la condició suspensiva, la defunció de l'hereu transmissor, s'esdevé la meritació i s'inicia el còmput de la prescripció.

L'Administració tributària catalana, quan utilitza aquest argument, contradiu la legalitat vigent de l'impost, que estableix la meritació referida a la data de mort del primer causant respecte a aquesta herència quan no existeix cap condició prèvia o simultània a la defunció del primer causant ni limitació *ad hoc* ni legal ni instituïda que impedeixi l'adquisició de l'hereu nomenat o no testamentàriament. L'Administració pretén, sense base legal tributària, configurar la meritació de l'impost a redós de la segona mort com a condició d'eficàcia, per manca d'acceptació prèvia —la de l'hereu transmissor—, a l'uníson amb la data en què opera l'institut del *ius transmissionis*.

El fet que la delació hagi estat exercida per una altra persona, el transmissari, es produeix per derivació o successió al transmissor en la titularitat del *ius delationis*, per la no manifestació per part de l'hereu primerament nomenat difunt, que a la seva mort esdevé transmissor, per a l'acceptació en l'herència del primer causant, la qual cosa en cap cas determina *per se* una nova data de meritació o una segona meritació en la primera herència ni constitueix una nova delació: en cap moment havia quedat suspès el termini per l'Administració en aplicació de l'article 24 LISD^{48 49}. El dret de transmissió opera amb posterioritat a la mort del primer causant per la simple preferència dels instituts d'ordre successori, no constitueix cap causa de suspensió, com tampoc constitueix cap limitació anterior, ni simultània, ni posterior en la successió hereditària del primer causant; com tampoc resultaria si operés l'acreciment o la substitució vulgar.

48. De la regulació normativa i abast de la concurrència de condicions, art. 8 RISD, que remet a la normativa civil.

49. Que si hagués nova delació tampoc implica una nova meritació ni suspensió del termini de prescripció, com per exemple, succeeix amb la renúncia operada dins del període en què l'impost no hagi prescrit.

En resposta al criteri de la Resolució 2/2018: està tractant l'herència deferida i, en concret, l'hereu que accepta, el transmissari, amb la condició suspensiva de les morts intermèdies. Per contra, hi ha delació no suspensiva, que roman en l'esfera del transmitent, i que culmina amb l'acceptació de la delació de l'herència del primer causant, prèvia o simultàniament acceptada l'herència del transmitent.

Respecte a la Resolució 1/2019: afirma que la vida del transmitent és una limitació de la successió, *per al transmissari*, amb efectes suspensius de l'article 24.3 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions, d'aquí que també incardini en l'última defunció el valor dels béns, el tipus impositiu aplicable, així com, també l'aplicació de les reduccions i bonificacions que s'escaiguin.

I en resposta a aquest criteri de la Resolució 1/2019: la dicció a «qualsevol altra limitació» de l'article 24.3, està pensada per als drets reals limitats (usdefruits, dret d'habitatció, o adquisicions de drets subjectes a condició, entre d'altres), limitacions en l'eficàcia del dret, de negoci jurídic perfeccionat, al domini sobre el bé o al dret imposades pel causant, i la seva tributació per a quan desaparegui la «limitació», de manera que en el moment de la desaparició de la limitació s'adquirirà efectivament aquell dret i que determinarà *ex lege* la meritació de l'impost.

El dret de transmissió, la substitució vulgar o l'acreixement, el dret de representació no constitueixen «limitacions» de l'article 24.3 LISD als efectes de l'impost sobre successions, sinó que són instruments legals d'ordenació de la successió. El dret de transmissió confereix el dret subjectiu, potestatiu, a l'hereu transmissari per a l'acceptació o repudiació de l'herència del primer causant. No existeix cap limitació afegida en l'herència o successió del primer causant pel fet que operi el dret de transmissió.

En relació amb les condicions i limitacions, oberta la successió, s'estarà a les disposades pel causant o les que ordeni la llei; conformement als articles 411-2, 411-4, 423-12 CCC, amb la prevenció que està prohibida la vocació universal a termini suspensiu, la qual, contràriament, admet l'article 805 CC.

La configuració normativa de la meritació de l'impost sobre successions la determina el dia de la defunció del causant de cadascuna de les herències respectives de forma autònoma, i, en el moment considerat, respecte a l'herència objecte del dret de transmissió, no existeix cap suspensió ni herència diferida, per la qual cosa no opera la previsió de l'apartat 3r de l'article 24 LISD, que pretén evitar la tributació d'adquisicions condicionades, en les quals no es té en compte la data de defunció del causant sinó la desaparició de la causa obstativa a l'adquisició efectiva; en certa manera suposa la coordinació de la meritació al fet imposable de l'article 3 LISD de negocis perfeccionats, en clau d'efectivitat del dret adquirit.⁵⁰

50. La previsió de l'article 24.3 LISD respon al criteri de manifestació de capacitat econòmica, raó per la qual no grava les manques de manifestació econòmica, en coherència amb l'arti-

La tècnica emprada per l'Administració tributària en tractar la segona defunció com una limitació a la primera herència, que determina la meritació i l'inici de la prescripció, sense norma de cobertura, està redefinint la meritació i el propi fet imposable del tribut, amb manca de competència normativa i divergeix respecte a la normativa legal aplicable. Afegida a la manca de competència esmentada, s'infringeix la reserva de llei de l'article 8 de la Llei general tributària, que és conclusiva, segons les sentències del Tribunal Constitucional 221/1992, d'11 de desembre de 1992, en les qüestions d'inconstitucionalitat acumulades 1062/88 i 2191/1990, i en la sentència 150/2003, de 15 juliol de 2003⁵¹, que interpreten que la determinació dels elements essencials o configuradors del tribut, no es pot delegar ni regular-se a través de reglament, i resolen que el grau de concreció exigible a la llei és màxim quan regula el fet imposable.⁵² Si no s'admet la determinació d'aquests elements per Reglament, és evident que tampoc es pot admetre mitjançant disposicions administratives inferiors, com resolucions o circulars.

Aquest criteri assentat per les Resolucions de l'Administració Tributària de Catalunya abocaria a considerar que les herències no acceptades serien tributàriament neutres, la qual cosa és contrària a l'ordenament propi del tribut que analitzem i que determina que la meritació de l'impost sobre successions correspon al dia de la mort del causant, conformement als articles 24.1 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions.

Segons la normativa vigent, transcorregut el període voluntari d'autoliquidació de l'impost, si l'acceptació d'herència no s'ha esdevingut, de forma expressa o tàcita, té legitimació, en la seva condició de creditor, per a promoure la *interpellatio in iure* davant de notari competent⁵³ i, així establir la

cle 31.1 CE, d'aquí que quan ens trobem amb adquisició hereditària de dret amb efectivitat suspesa, el criteri de meritació aplicable *uti singule* és el previst en l'article 24.3 LISD, el dia que la causa que determina la manca d'efectivitat del dret desaparegui o cessi.

51. [ECLI:ES:TC:2003:150].

52. Són diverses les sentències del Tribunal Constitucional que fan referència a la reserva de llei tributària, entre elles, sentència Tribunal Constitucional 37/1981, de 16 de novembre de 1981, [ECLI:ES:TC:1981:37]; sentència del Tribunal Constitucional 179/1985 de 19 de desembre de 1985, [ECLI:ES:TC:1985:179]; la sentència del Tribunal Constitucional 19/1987 de 17 de febrer de 1987, [ECLI:ES:TC:1987:19]; la sentència Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de desembre de 1995 [ECLI:ES:TC:1995:185]; sentència del Tribunal Constitucional 233/1999, de 16 de desembre de 2000 [ECLI:ES:TC:1999:233]. Resulten especialment rellevants en la matèria de reserva de llei tributària la sentència del Tribunal Constitucional 65/2020, de 18 de juny de 2020, [ECLI:ES:TC:2020:65], juntament amb la sentència 221/1992 d'11 de desembre de 1992, [ECLI:ES:TC:1992:221].

53. Qüestió actualment pacífica a Catalunya en favor de la funció notarial amb l'aprovació de la Llei 3/2017, de 15 de febrer, del llibre sisè del Codi civil de Catalunya, relatiu a les obligacions i els contractes, i de modificació dels llibres primer, segon, tercer, quart i cinquè, en què la Disposició Final 4a,11 va modificar l'article 461-12 CCC, i que va entrar en vigor, en aquest extrem, l'1 de març de 2017.

relació jurídica tributària en l'aspecte subjectiu i l'exigibilitat de la quota tributària a satisfer, d'acord amb l'art. 21 LGT en relació amb els art. 3.1 a), 5 i 24.1. LISD⁵⁴.

S'ha de partir de la base que el fet imposable de l'impost sobre successions és l'adquisició de béns i drets per herència, es grava un increment patrimonial que té per causa l'acceptació d'herència i la meritació és a la data de la mort del causant. Els subjectes passius són els drethavents, únicament persones físiques, sense vincle de solidaritat entre ells envers l'Administració tributària, conformement als articles 1, 5 a) i 9 de la Llei 29/1987, de l'impost sobre successions i donacions i, article 16.1 a) del Reglament de l'impost sobre successions i donacions, aprovat per Reial decret 1629/1991, de 8 de novembre.

El Tribunal Suprem ha emès les providències de 14 d'octubre i 6 de novembre de 2019⁵⁵ en relació amb la prescripció, d'inadmissió, al recurs de cassació promogut per la Comunitat Autònoma de Madrid per manca d'interès cassacional objectiu per a la formació de jurisprudència, en considerar l'òrgan judicial que la prescripció està resolta en la STS 936/2018, de 5 de juny 2018 i STS 434/2019, de 29 de març de 2019, les quals conclouen en coherència amb la teoria moderna del dret de transmissió que la meritació de l'impost correspon al dia de la mort del primer causant que determina l'inici del còmput del termini de prescripció.

L'Administració Tributària de la Generalitat en interpretar sobre l'inici de la prescripció de l'impost sobre successions respecte la primera herència al dia de la defunció del segon causant, i fixar en aquesta data el valor dels béns, el tipus impositiu aplicable i l'aplicació de les reduccions i bonificacions, evidència, a parer nostre, no haver previst que no hi ha cobertura legal, per manca de competència, i amb infracció del principi de reserva de llei.

El criteri de l'Administració Tributària catalana, que ha de claudicar, implica que d'estar prescrit l'impost sobre successions, aquest reneixi, establint

54. La Llei de l'impost 29/1987, en l'article 5, no preveu que pugui ser subjecte passiu l'herència jacent, a diferència d'altres tributs, conformement amb l'article 35.4 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària. Altrament, tributs en què es considera subjecte passiu l'herència jacent, l'impost sobre l'increment de valor de terrenys de naturalesa urbana, previst en l'article 106 de la LHL, i en l'impost d'IVA, previst en l'article 84.tres de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'Impost sobre el Valor Afegit.

55. La providència de 6 de novembre de 2019 es dicta per la secció Primera de la Sala contenciosa administrativa del Tribunal Suprem que acorda la inadmissió al recurs de cassació promogut per la CCAA de Madrid contra la sentència del Tribunal Superior de Justícia de Madrid 164/2019 (Sala contenciosa administrativa, secció 9a), de 19 de març de 2019 (recurs 909/2017) [ECLI:ES:TSJM:2019:2457], i la providència del Tribunal Suprem de 14 d'octubre de 2019 es dicta per la secció Primera de la Sala contenciosa administrativa del Tribunal Suprem que acorda la inadmissió al recurs de cassació promogut per la CCAA de Madrid contra la sentència del Tribunal Superior de Justícia de Madrid 905/2018 (Sala contenciosa administrativa, secció 9a), de 20 de desembre de 2018 (recurs 734/2017) [ES:TSJM:2018:13783].

l'última defunció, com a criteri de meritació⁵⁶, *extra legem*, per l'herència del primer causant.

V. CONCLUSIONS

1. Manca de competència normativa. L'Administració tributària ha confós el criteri legal tributari. En les successions *mortis causa* la Llei estatal ha configurat la meritació de l'impost al dia de la defunció del causant (art. 24 LISD), no a l'adquisició del dret que constitueix el fet imposable (art. 3 LISD), com tampoc ha introduït cap causa d'interrupció ni de suspensió a la prescripció quan intervé el *ius transmissionis*.

El mecanisme transmissiu del *ius transmissionis* no constitueix cap de les excepcions de l'art. 24.3 LISD, com pretenen les Resolucions de l'ATC.

L'ATC no té competència normativa per a la definició de la meritació, de la prescripció, ni del fet imposable.

2. Infracció del principi de reserva de Llei. A conseqüència de l'anterior, el dia de la defunció del primer causant determina l'inici del termini de prescripció (art. 25 LISD en relació amb l'art. 64 LGT). La prescripció tributària guanyada determina la no exigibilitat de l'impost.

La Llei ISD ha configurat la meritació de l'impost sobre successions, principalment, amb un únic element: el dia de la mort de la persona física, el primer causant, i l'exigibilitat a l'adquisició hereditària sense que hagi transcorregut el termini de prescripció.⁵⁷

L'excepció a la meritació en l'IS, la constitueixen les adquisicions suspeses per l'existència d'una «condició, termini, fideïcomís o qualsevol altra limitació», tot entenent realitzada la meritació el dia en què aquestes limitacions desapareixen, en unir la meritació si existeix «condició, termini, fideïcomís o qualsevol altra limitació» d'un negoci perfeccionat a l'adquisició efectiva. Les limitacions apareixen unides a una suspensió existent en el moment de l'adquisició, que no resulta *per se* del dret de transmissió, ni per la teoria moderna ni per la clàssica.

Qualsevol tractament diferenciat exigeix la reforma de la Llei, atesa l'existència de reserva en aquest àmbit, que les Resolucions de l'ATC clarament infringeixen.

3. Importància del títol successori i del testament. Es mostra rellevant, en els àmbits civil i tributari, tenir en compte en ordenar la successió la possible previsió de clàusula de substitució vulgar expressa davant de l'eventualitat

56. I per derivació fixi a l'última defunció el valor dels béns, el tipus impositiu aplicable, així com, l'aplicació de les reduccions i bonificacions que s'escaiguin.

57. En el mateix sentit, JUAREZ en l'apartat 9.4.a), del capítol VIII Regles especials de liquidació. Juárez González, J. M. Todo Sucesiones (juliol 2022). Madrid, España: Wolters Kluwer Legal & Regulatory España. <https://www.smarteca.es/>.

de manca d'acceptació dels hereus instituïts, a fi d'evitar l'aplicació i interpretació actual de l'ATC i del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya, en termes de meritació i prescripció de l'impost relacionades amb l'institut del dret de transmissió⁵⁸.

4. Del diferent tracte legal fiscal dels títols vocacionals o d'ordre successori. En el mecanisme de l'exercici del dret de transmissió, com a determinació civil d'ordre successori, incideixen les substitucions vulgars i els acreixements, que poden ser testats, expressos o tàcits, o legals intestats.

Conceptualment, per descomptat, la substitució vulgar i l'acreixement presenten la seva problemàtica considerats externament del dret de transmissió.

És convenient, a efectes pràctics, analitzar, sigui o no en exercici d'un dret de transmissió, com incideix el supòsit de renúncia en els mecanismes de la substitució vulgar i dels acreixements.

Existeix tracte diferenciat en cas de renúncia quan opera la substitució vulgar, perquè és d'aplicació l'apartat f) de l'article 26 de la Llei de l'impost sobre successions en relació amb l'article 53 del Reglament, en contraposició als altres instituts que aplicaran els articles 28 de la Llei i 58 del Reglament, atès que constitueixen cadascun d'ells normes especials de regulació completa sense remissió entre ells mateixos.

La diferència rau en què l'article 28.1, incís final de la Llei estatal de l'impost sobre successions, i l'article 58.1, incís final, del seu Reglament estableixen que en cas de renúncia "quant al parentesc amb el causant, es tindrà en compte el del renunciant quan tingui assenyalat un coeficient superior al que correspongui al beneficiari", mentre que l'article 26, f) de la Llei puntualitza que "en la substitució vulgar s'entén que el substitut hereta al causant", i l'article 53.1 del Reglament, per a tot supòsit de substitució, disposa que "en la substitució vulgar s'entendrà que el substitut hereta el causant i, en conseqüència, se li exigirà l'impost quan l'hereu instituït mori abans o no pugui o no vulgui acceptar l'herència, tenint en compte el seu patrimoni preexistent i atenent el seu parentesc amb el causant"; i és defensable que un dret d'acreixement testamentari exprés (ni testamentari tàcit, ni legal intestat), s'equipari a la substitució vulgar. D'aquesta regulació es desprèn, com ha puntualitzat la consulta DGT V0350-21, de 24 de febrer de 2021, que si el testament preveu la substitució vulgar —o l'acreixement testamentari exprés, hi afegim nosaltres— en cas de renúncia, aquesta renúncia implica que l'hereu substitut —o beneficiari de l'acreixement— succeeixi directament el causant, i no sigui aplicable l'article 58 del Reglament sinó el 53; i que si la renúncia s'insereix en un àmbit diferent de la substitució vulgar o de l'acreixement testamentari exprés, s'hagi d'aplicar l'article 58 del Reglament.

58. POZO CARRASCOSA, P., VAQUER ALOY, A., BOSCH CAPDEVILA, E., *op.cit.*, p.504, en l'anàlisi civil de prevalença entre els instituts de la substitució vulgar i el dret de transmissió.

Aquest tracte desigual en funció de la figura successòria en què s'esdevingui la delació és injustificat, perquè a unes iguals circumstàncies d'increment patrimonial, parentesc o relació convivencial, principals criteris rellevants de la Llei de l'impost, no hauria de correspondre un tracte desigual; desigualtat que també apareix, en un altre ordre, en la Llei 19/2010, del 7 de juny, de regulació de l'impost sobre successions i donacions, en concretes donacions dineràries en escriptura pública en detriment de la formalitzada en document privat⁵⁹. Aquestes desigualtats de tracte constitueixen supòsits d'infracció del principi d'igualtat tributària, que no tenen causa objectiva rellevant que justifiqui un tractament diferenciat⁶⁰.

No hauria de tenir un pitjor tractament fiscal l'adquisició d'herència addida, com a conseqüència d'una renúncia, per acreixement testamentari tàcit o legal intestat, respecte de la que opera per substitució vulgar o per acreixement testamentari exprés, i en el benentès que qualsevol d'aquestes figures pot operar en el marc de l'exercici d'un dret de transmissió.

VI. PROPOSTA

1. NECESSITAT D'EMISSIÓ D'UNA NOVA RESOLUCIÓ A DICTAR PER L'ADMINISTRACIÓ TRIBUTÀRIA DE CATALUNYA

Que es dicti una Resolució que clarifiqui l'adaptació a la teoria moderna del dret de transmissió, de les Resolucions 2/2018 i 1/2019, en el sentit de

59. Que s'evidencia en els articles 55 i 56, com a requisit de reducció a la base imposable en la donació d'un habitatge que ha de constituir el primer habitatge habitual o en la donació de diners destinats a l'adquisició d'aquest primer habitatge habitual a favor de descendents i per als mateixos supòsits a favor de les relacions assimilades previstes en els articles 60 i 60 *bis*, relacions entre un cònjuge o un convivent en parella estable i els fills del seu cònjuge o de l'altre membre de la parella i les derivades de l'acolliment, respectivament; i en l'article 57, que regula la tarifa de l'impost, també de la Llei 19/2010, del 7 de juny, de regulació de l'impost sobre successions i donacions.

60. Com succeïa en l'impost d'actes jurídics documentats per a les operacions documentades en escriptura pública atorgada pels cònjuges en què acordaven, en els termes que regula la llei, llur separació o divorci de mutu acord i en les escriptures públiques que documentaven l'extinció de comú acord de la parella estable formalitzada pels convivents, d'acord amb l'article 234.4 del llibre segon del Codi civil de Catalunya, relatiu a la persona i la família, aprovat per la Llei 25/2010, del 29 de juliol fins que s'introduí la bonificació del 100% de la quota gradual de l'impost amb l'article 5 de la Llei 2/2016, de 2 de novembre, de modificacions urgents en matèria tributària; en contrast, a si es formalitzava en els mateixos supòsits per sentència judicial de mutu acord, que segueix constituint una operació no subjecta a aquest impost, en aplicació de l'article 27 de la Llei estatal reguladora de l'impost. La normativa catalana ha establert la bonificació en ús de les competències delegades del tribut cedit, conformement als articles 26, 33 i 49 de la Llei 22/2009, de 18 de desembre, per la qual es regula el sistema de finançament de les comunitats autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries.

deixar sense efecte el criteri de «la nova meritació» o suspensió de la prescripció referides a la data de la defunció del transmitent respecte a l'herència del primer causant, als efectes de l'impost sobre successions, en dret de transmissió, i fixi, en coherència, referida a la data de defunció del causant respectiu el valor dels béns, el tipus impositiu aplicable, l'aplicació de les reduccions i bonificacions que s'escaiguin respecte cadascuna de les successions, per a un correcte funcionament del servei públic de Catalunya.

2. TRACTAMENT TRIBUTARI UNITARI DELS MECANISMES DE SUBSTITUCIÓ I ACREIXEMENT, DE COMPETÈNCIA ESTATAL

La renúncia en cas d'acreixement testamentari, exprés o tàcit, o d'acreixement legal intestat, hauria de tenir el mateix tracte fiscal que la renúncia prevista com a supòsit de substitució vulgar, en definitiva, la que es deriva de l'aplicació de l'article 53.1 del Reglament de l'impost sobre successions, i no la que resulta de l'article 58.1 del mateix text normatiu.