



COMILLAS

UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

LA TRIBUTACIÓN DE LA RENUNCIA A LA HERENCIA EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. ANÁLISIS LEGAL Y JURISPRUDENCIAL.

El tratamiento fiscal de la sustitución vulgar.

Autor: Gloria Albaladejo Gutiérrez

5º E3 Analytics

Derecho Financiero y Tributario

Tutor: Francisco Javier Alonso Madrigal

Madrid

Marzo 2025

RESUMEN

Este trabajo analiza la tributación en la sucesión hereditaria cuando el heredero inicial renuncia a la herencia y opera la sustitución vulgar prevista en el testamento para el caso de renuncia. La falta de armonización en la interpretación fiscal dificulta la correcta liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El debate se centra en la aplicación del artículo 28 LISD, que impone una mayor carga fiscal en caso de renuncia, frente al artículo 26 LISD, que respeta la configuración civil de la sustitución vulgar. Mientras que la Administración Tributaria ha evolucionado hacia un criterio más flexible, los tribunales han mantenido interpretaciones dispares, en ocasiones desnaturalizando la figura de la sustitución al considerarla un supuesto de elusión fiscal.

Este estudio examina las distintas posturas administrativas y jurisprudenciales, destacando la importancia de un criterio unificador que garantice la seguridad jurídica de los contribuyentes. La correcta interpretación del marco normativo debe evitar cargas fiscales innecesarias, respetando la voluntad del testador y asegurando una tributación justa y coherente con el derecho sucesorio.

PALABRAS CLAVE

Renuncia, Sustitución Vulgar, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sustituto, renunciante, herencia, elusión fiscal.

ABSTRACT

This paper analyses taxation of inheritance succession when the initial heir renounces the inheritance and substitution heirship provided for in the will takes effect. The lack of harmonization in tax interpretation complicates the proper settlement of the Inheritance Tax.

The debate focuses on the application of Article 28 LISD, which imposes a higher tax burden in cases of renunciation, versus Article 26 LISD, which respects the civil configuration of substitution heirship. While the Tax Administration has evolved towards a more flexible approach, courts have maintained divergent interpretations, sometimes distorting the nature of substitution by considering it a case of tax avoidance.

This study examines the different administrative and jurisprudential positions, highlighting the importance of a unified criterion to ensure legal certainty for taxpayers. A proper interpretation of the regulatory framework should prevent unnecessary tax burdens, respect the testator's will, and ensure fair and coherent taxation in line with succession law.

KEY WORDS

Renunciation, Substitution Heirship, Inheritance Tax, Substitute Heir, Renouncing Heir, Inheritance, Tax Avoidance.

ÍNDICE

LISTADO DE ABREVIATURAS.....	6
1. INTRODUCCIÓN.....	7
2. RÉGIMEN CIVIL DE LA RENUNCIA A LA HERENCIA Y LA SUSTITUCIÓN VULGAR EN EL DERECHO ESPAÑOL	9
2.1 El Derecho sucesorio en el Ordenamiento Jurídico Español.....	9
2.2 Aceptación y repudiación de la herencia en el Derecho Civil español.....	11
2.3 La sustitución vulgar, pupilar y fideicomisaria en el Código Civil español.....	14
3. TRATAMIENTO FISCAL DE LA RENUNCIA A LA HERENCIA Y LA SUSTITUCIÓN VULGAR EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	18
3.1 Efectos fiscales de la aceptación, la repudiación y la sustitución vulgar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	18
3.2 Grado de parentesco aplicable en el ISD ante un caso de renuncia y aceptación mediante sustitución vulgar (recurso 5745/2023)	21
3.3 La Administración Tributaria y su interpretación sobre la renuncia y la sustitución vulgar.....	25
3.4 Criterios judiciales sobre la renuncia y la sustitución vulgar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	29
4. PROPUESTA DE RESOLUCIÓN DEL CONFLICTO: APLICACIÓN DE LOS CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN DEL CÓDIGO CIVIL, INTERPRETACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN, DE LOS TRIBUNALES Y DE LA DOCTRINA.....	37
4.1 Aplicación de los criterios interpretativos.....	37
4.1.1 Criterio gramatical	39
4.1.2 Criterio histórico	41
4.1.3 Criterio sistemático.....	42
4.1.4 Criterio lógico y teleológico	43
4.2 Análisis y posicionamiento jurídico sobre la sustitución vulgar y la renuncia...46	
5. CONCLUSIONES	51
6. BIBLIOGRAFÍA	53

6.1	Legislación.....	53
6.2	Jurisprudencia	53
6.3	Obras Doctrinales.....	56
7.	ANEXO I.....	60

LISTADO DE ABREVIATURAS

LISD	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
RISD	Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ss.	Siguientes
pp.	Páginas
Art.	Artículo
rec.	Recurso
CC	Código Civil
LGT	Ley General Tributaria
Vid.	Véase
DGT	Dirección General de Tributos
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
TS	Tribunal Supremo

1. INTRODUCCIÓN

Con el fallecimiento de una persona, se abre la sucesión, transmitiéndose su patrimonio a quienes han sido llamados a heredar. Estos deberán decidir si aceptan o renuncian a la herencia. En caso de que exista renuncia, el causante puede haber previsto la institución de la sustitución vulgar, figura por la cual el sustituto designado ocupa el lugar del renunciante en la sucesión, conforme al artículo 774 del Código Civil¹.

La decisión que adopte el potencial heredero no solo tiene implicaciones patrimoniales, sino también fiscales, en particular en la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones² (en adelante, “ISD”). En este contexto, surge una controversia interpretativa en torno al precepto aplicable en la liquidación del impuesto cuando opera la sustitución vulgar como consecuencia de la renuncia del heredero.

¿En caso de que el heredero instituido renuncie de manera pura, simple y gratuita a la herencia y se active la sustitución vulgar establecida en el testamento conforme al artículo 774 del Código Civil, resultan aplicables los artículos 26.f de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) y 53.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD), que regulan la sustitución vulgar? ¿O bien deben aplicarse los artículos 28.1 de la LISD y 58.1 del RISD, que se refieren a la repudiación y renuncia?

Esta cuestión reviste especial interés porque la norma finalmente aplicada determina el tratamiento fiscal del sustituto vulgar, lo que puede derivar en una mayor o menor carga tributaria, especialmente si existe una diferencia en el grado de parentesco entre el renunciante y el sustituto.

El estudio de esta cuestión ha sido admitido por el Tribunal Supremo en los Autos de 12 de junio de 2024 (rec. 5745/2023) y de 10 de julio (rec. 5751/2023 y 7302/2023) y hasta el momento de redactarse este trabajo, el Alto Tribunal no se ha pronunciado sobre la cuestión. Esta ausencia de doctrina jurisprudencial ha generado divergencias interpretativas tanto en sede administrativa como judicial, lo que justifica la actualidad y relevancia del análisis.

¹ “Puede el testador sustituir una o más personas al heredero o herederos instituidos para el caso en que mueran antes que él, o no quieran, o no puedan aceptar la herencia.”

La sustitución simple, y sin expresión de casos, comprende los tres expresados en el párrafo anterior, a menos que el testador haya dispuesto lo contrario.”

² Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE 1 de enero de 1988)

El objetivo principal de este trabajo es analizar los artículos³ en conflicto para determinar si la normativa específica sobre sustitución vulgar constituye una norma especial que debe prevalecer frente a la regulación general sobre la renuncia hereditaria.

Resolver esta cuestión es fundamental, ya que la aplicación del artículo 28 LISD implica que, si el grado de parentesco del renunciante con el causante es mayor que el del sustituto, se tomará el del primero para calcular la liquidación del impuesto. Esto puede suponer una tributación más elevada, dado que los grados de parentesco más cercanos al causante gozan de mayores reducciones fiscales y de coeficientes multiplicadores más favorables⁴.

Para abordar la cuestión, se estudiarán las instituciones del Derecho civil sucesorio (adquisición hereditaria, renuncia y sustitución vulgar), con el fin de interpretar correctamente el marco normativo tributario. Se analizarán también los distintos pronunciamientos administrativos y jurisprudenciales que han abordado esta cuestión, evaluando sus implicaciones fiscales.

Por último, la interpretación se realizará a la luz de los criterios establecidos en el artículo 3 del Código Civil, considerando el sentido propio de las palabras, el contexto normativo, los antecedentes legislativos, la realidad social y la finalidad recogida en la norma.

La resolución de esta cuestión permitirá determinar el impacto fiscal derivado de la renuncia y posterior aceptación de la herencia por parte del sustituto vulgar, lo que tendrá implicaciones prácticas significativas, pues determinará si el este ha de tributar conforme a su propio grado de parentesco o al del renunciante, en caso de que sea mayor.

³ Artículos 26 y 28 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

⁴ Vid. Artículos 20 y 22 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

2. RÉGIMEN CIVIL DE LA RENUNCIA A LA HERENCIA Y LA SUSTITUCIÓN VULGAR EN EL DERECHO ESPAÑOL

2.1 EL DERECHO SUCESORIO EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL

El artículo 33 de la Constitución Española⁵ (en adelante, “CE”) consagra el derecho a la propiedad privada y a la herencia. Se inserta en la Sección 2^a del Capítulo Segundo del Título I, relativo a los derechos y deberes de los ciudadanos. Así, se configura la herencia como un derecho que, si bien no tiene la condición de derecho fundamental – lo que impide su invocación a través del recurso de amparo – sí merece una protección superior a la de los principios rectores de la política social y económica.

En este sentido, se define la herencia como un derecho protegido constitucionalmente que consiste en “*el conjunto de o universalidad de bienes, derechos y obligaciones que pertenecieron a una persona que ha fallecido*”⁶. Se reconoce como un mecanismo esencial para la transmisión de bienes y derechos entre generaciones, garantizando la continuidad tanto del patrimonio familiar como personal.

El fenómeno hereditario se regula en el Libro III del Código Civil (en adelante, “CC”), dedicado a los diferentes modos de adquirir la propiedad. El artículo 609 CC⁸ establece que la sucesión testada e intestada son dos formas mediante las cuales se puede adquirir la propiedad y los demás derechos reales.

Sánchez Calero⁹ define el Derecho de sucesiones como “*el conjunto de normas, constitutivo de una parte del Derecho civil, que regula el destino que ha de darse a las*

⁵ “1. Se reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia.

2. La función social de estos derechos delimitará su contenido, de acuerdo con las leyes.

3. Nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las leyes.”

⁶ Sánchez Calero, F. J., *Curso de Derecho Civil IV: Derechos de Familia y Sucesiones*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2024, pág. 396.

⁷ Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (Gaceta de Madrid de 25 de julio de 1889).

⁸“La propiedad se adquiere por la ocupación.

La propiedad y los demás derechos sobre los bienes se adquieren y transmiten por la ley, por donación, por sucesión testada e intestada, y por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición.

Pueden también adquirirse por medio de la prescripción.”

⁹ Sánchez Calero, F. J., *Curso de Derecho Civil IV: Derechos de Familia y Sucesiones*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2024, pág. 394.

titularidades y relaciones patrimoniales activas y pasivas de una persona física cuando fallece, y de aquellas otras que, con este motivo, surgen nuevas”. Esta definición pone de manifiesto la complejidad y amplitud del Derecho sucesorio, que no solo abarca la transmisión de bienes y derechos, sino también la asunción de obligaciones y la creación de nuevas relaciones jurídicas derivadas del fallecimiento del causante. Así, el Derecho de sucesiones desempeña un papel crucial en la organización y distribución del patrimonio tras la muerte de una persona, asegurando la continuidad y estabilidad de las relaciones patrimoniales¹⁰.

De lo anterior se desprende que las personas tienen derecho a determinar el destino sus bienes al momento de su fallecimiento. Atendiendo a Lasarte y García Pérez¹¹, todas las personas poseen la facultad de disposición mortis causa, que les permite establecer, por medio del testamento, quiénes serán sus sucesores y cómo se llevará a cabo la sucesión, siempre respetando las restricciones legales. Esta facultad de disposición confiere al testador la posibilidad de establecer las reglas que se utilizarán para la distribución de sus bienes una vez fallecidos, gozando de plena libertad siempre y cuando no contravengan los límites previstos en el ordenamiento jurídico.

Por su parte, dado que nos encontramos ante un derecho que el causante podría optar por no ejercer, es decir, no otorgar testamento, en estos casos se aplicará—en palabras de Juárez Torrejón¹²—“el modelo regulativo completo de la sucesión mortis causa a falta de testamento eficaz.” De este modo, su patrimonio se distribuirá conforme las reglas previstas en el Código Civil sobre sucesión intestada, que establecen el orden de sucesión de los llamados a la herencia y cómo se distribuirán los bienes del causante (Art. 912 y ss. CC).

¹⁰ Sánchez Calero, F. J., *Curso de Derecho Civil IV: Derechos de Familia y Sucesiones*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2024, pág. 394.

¹¹ Lasarte, C. y García Pérez, C., *Derecho de Sucesiones: Principios de Derecho Civil VI*. Marcial Pons, Madrid, 2024, pág. 5

¹² Juárez Torrejón, A., “*Legítima, sustitución vulgar, acrecimiento e interpretación del negocio testamentario [a propósito de la resolución de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública (1º) de 18 de enero de 2022]*”. Revista Crítica de Derecho Inmobiliario, n. 792, 2022, págs. 2330 a 2351.

A su vez, los causahabientes¹³ tienen la libertad para aceptar o repudiar el patrimonio que el causante ha decidido que recibieran, como se establece en el artículo 988 CC¹⁴.

En el caso de los derechos forales, el Código Civil Catalán¹⁵ recoge en su artículo 461-1 la misma previsión respecto a la aceptación y repudiación de la herencia: “*El llamado a la herencia la puede aceptar o repudiar libremente tan pronto como tenga conocimiento de que se ha producido la delación a su favor.*”

En el mismo sentido se pronuncia el Código Civil Aragonés en su artículo 342: “*l. El llamado a una herencia podrá libremente aceptarla o repudiarla, una vez producida la delación a su favor.*”

En lo que respecta a los restantes derechos forales – Navarro, Balear y Vasco – estos no contienen disposiciones específicas sobre la libertad de aceptación y repudiación de la herencia. Sin embargo, dado que el Derecho común opera como derecho supletorio en ausencia de regulación expresa, serán aplicables las normas establecidas en este en cuanto a la forma y condiciones en las que deben ejercerse dichos actos jurídicos¹⁶.

2.2 ACEPTACIÓN Y REPUDIACIÓN DE LA HERENCIA EN EL DERECHO CIVIL ESPAÑOL

En el Derecho civil común español, la herencia y los legados pueden aceptarse o repudiarse. La adquisición de la herencia se produce mediante la aceptación. Conforme al artículo 998 CC: “*la herencia podrá ser aceptada pura y simplemente, o a beneficio de inventario.*”. Además, esta aceptación podrá ser tácita o expresa. En este sentido, el heredero o legatario manifiesta su deseo de querer adquirir la herencia y hacerla suya de

¹³ Heredero o persona que recibe bienes o derechos como consecuencia del fallecimiento del causante. Real Academia Española (s.f.). Causahabiente. En *Diccionario de la lengua española*, 23.^a ed., [versión 23.8 en línea]. Recuperado en 31 de marzo de 2025, de <https://dpej.rae.es/lema/causahabiente>.

¹⁴ “*La aceptación y repudiación de la herencia son actos enteramente voluntarios y libres*”

¹⁵ Ley 10/2008, de 10 de julio, del libro cuarto del Código Civil de Cataluña, relativo a las sucesiones. (BOE 7 de agosto de 2008)

¹⁶ Artículo 13 CC: “*1. Las disposiciones de este título preliminar, en cuanto determinan los efectos de las leyes y las reglas generales para su aplicación, así como las del título IV del libro I, con excepción de las normas de este último relativas al régimen económico matrimonial, tendrán aplicación general y directa en toda España.*

2. En lo demás, y con pleno respeto a los derechos especiales o forales de las provincias o territorios en que están vigentes, regirá el Código Civil como derecho supletorio, en defecto del que lo sea en cada una de aquéllas según sus normas especiales.”

manera que “se entiende transmitida al heredero sin interrupción y desde el momento de la muerte del causante” (art. 440 CC).

Por otro lado, el llamado a la herencia puede repudiarla expresando el deseo de no querer hacer propio lo dejado por el causante. En tal caso, se entiende que el renunciante no ha adquirido, ni consecuentemente poseído, la herencia en ningún momento desde la muerte del causante. Atendiendo a Gitrama, “*la repudiación es la declaración de voluntad expresa y formal del llamado a la herencia por la que manifiesta que renuncia a esta, que no quiere asumir la cualidad de heredero.*”¹⁷.

Mientras la herencia no ha sido aceptada ni repudiada, se encuentra en una situación de herencia yacente, conformada por un conjunto de derechos y obligaciones, cuyo titular es indeterminado. Por tanto, la aceptación y la repudiación constituyen actos jurídicos que reflejan la voluntad del llamado, o llamados, de asumir o no la condición de heredero.

Nos encontramos, así, ante actos jurídicos unilaterales y voluntarios, en los que el llamado a la herencia es enteramente libre para aceptarla o repudiarla, atendiendo a sus propios intereses. Señala Gitrama¹⁸ que será inválida la aceptación o renuncia que se produzca como consecuencia de la intimidación, la fuerza o el engaño, la que tiene por base el error y la que procede de personas incapaces.

Además, la aceptación produce efecto automático sin necesidad de ser confirmada o recibida por ninguna otra persona, produciéndose desde este momento la confusión de los patrimonios del causante y del aceptante¹⁹. La jurisprudencia ha entendido que algunos actos que implican una aceptación tácita son la disolución de una sociedad²⁰, el cobro de

¹⁷ Gitrama González, M., en Albaladejo García, M. (coord.) *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales. Tomo XIV. Vol. 1º. Artículos 988 a 1034 del Código Civil*, Edersa, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1989, pág. 49.

¹⁸ Gitrama González, M., en Albaladejo García, M. (coord.) *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales. Tomo XIV. Vol. 1º. Artículos 988 a 1034 del Código Civil*, Edersa, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1989, pág. 57.

¹⁹ Gitrama González, M., en Albaladejo García, M. (coord.) *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales. Tomo XIV. Vol. 1º. Artículos 988 a 1034 del Código Civil*, Edersa, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1989, pág. 57

²⁰ Sentencia del Tribunal Supremo 419/1981, de 10 de noviembre de 1981. [versión electrónica – base de datos LEFEVBRE].

créditos hereditarios²¹, la venta de bienes hereditarios o el pago de una deuda de la herencia con bienes hereditarios²².

Por su parte, en el caso de la repudiación esta tiene que ser expresa como se deriva del artículo 1008 CC: “*La repudiación de la herencia deberá hacerse ante Notario en instrumento público*”. Esta exigencia ha sido reiterada por el propio Tribunal Supremo en su sentencia de 4 de febrero de 1994, (rec. 1079/1991) señalando que “*ha de ser expresa, clara y contundente, sin dejar resquicios de duda, de indeterminación o condicionante alguno, o con manifestación indiscutible de criterio determinante de la misma y revelación expresa o tácita, conforme doctrina reiterada de esta Sala (SS 3 Jun., 28 y 31 Oct. y 5 Dic. 1991, 6 y 14 Feb. y 3 Abr. 1992 y 12 May. 1993). Incluso el mero transcurso del tiempo, vigente la acción, no es suficiente para deducir una conformidad que entrañaría renuncia, nunca presumible (SS 3 Mar., 25 Abr. y 15 Oct. 1986, 16 Oct. 1987 y 5 Mar. 1991)*”²³.

Centrándonos en la repudiación, nos encontramos con que, una vez manifestada esta voluntad, el llamado a la herencia pierde de forma definitiva e incontrovertible la posibilidad de adquirirla. En consecuencia, se da lugar a “*una nueva delación en favor del sustituto vulgar (si lo hay en la sucesión testada) o a que se dé el derecho de acrecer o a que se produzca la sucesión intestada*”²⁴. En este momento desaparece la delación a favor del renunciante para dar continuidad al proceso hereditario.

Se discute por la doctrina si la repudiación puede incluirse dentro del concepto de renuncia. Autores como Rogel y Colina sostienen que la renuncia es el acto jurídico por el cual el renunciante declara que un derecho que ya forma parte de su patrimonio salga de su esfera²⁵. En contraste, entienden que la repudiación no entra dentro del concepto de renuncia ya que, atendiendo a lo establecido en el artículo 989 CC²⁶, en la repudiación el

²¹ Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 15 de junio de 1982 [versión electrónica – base de datos *LEFEVBRE*].

²² Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, 3/1998, de 20 enero de 1998, recurso 1106/1995.

²³ Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 1994, Rec. 1079/1991, FJ 3 (versión electrónica – base de datos *LEGALTECA*)

²⁴ Ídem.

²⁵ Citado por Costas Rodal, L., “Artículo 1008” en Bercovitz Rodríguez-Cano, R. (dir.), *Comentarios al Código Civil. Tomo V*, Tirant lo Blanch, 2023, pág. 7278

²⁶ “*Los efectos de la aceptación y de la repudiación se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda*”

derecho no ha entrado en ningún momento en la esfera patrimonial del repudiante. Por tanto, mientras que en la renuncia en sentido estricto se desliga el renunciante de un derecho que previamente había adquirido, en la repudiación el derecho no ha llegado a entrar en la esfera patrimonial del llamado²⁷.

Esta distinción se ve reforzada por el artículo 440 CC “*El que válidamente repudia una herencia se entiende que no la ha poseído en ningún momento*”. No obstante, en la práctica jurídica, los términos repudiación y renuncia pura, simple y gratuita se utilizan habitualmente como sinónimos. Por razones de economía y claridad expositiva, en este trabajo se emplearán de forma indistinta.

2.3 LA SUSTITUCIÓN VULGAR, PUPILAR Y FIDEICOMISARIA EN EL CODIGO CIVIL ESPAÑOL

El Código Civil recogía originalmente cuatro tipos de sustituciones: la sustitución vulgar (art. 774 CC), la sustitución pupilar (art. 775 CC), la sustitución ejemplar (art. 776CC) y la sustitución fideicomisaria (art. 781 CC). No obstante, con la aprobación de la Ley 8/2021, de 2 de junio, por la que se reforma la legislación civil y procesal para el apoyo a las personas con discapacidad en el ejercicio de su capacidad jurídica la sustitución ejemplar ha quedado derogada. Como consecuencia, en la actualidad solo se mantienen vigentes la sustitución vulgar, la sustitución pupilar y la sustitución fideicomisaria.

En cuanto a la sustitución pupilar, el artículo 775 CC establece que podrán los padres y demás ascendientes nombrar sustitutos a sus descendientes menores de 14 años, con la finalidad de determinar quién heredará sus bienes en caso de que fallezcan antes de alcanzar dicha edad. Esta figura responde a la necesidad de prever el destino de los bienes del menor cuando para el caso en que este fallezca y, debido a su edad, aún no haya podido otorgar testamento²⁸. El caso al que refiere el artículo es el siguiente:

²⁷ “La repudiación de la herencia, lejos de ser una auténtica renuncia, constituye una verdadera «omissio adquirendi» (ALBALADEJO: «La repudiación», pg. 714; ROGEL, pg. 223).” Colina Garea, R., “Comentario al art. 1008 del CC”, en *Comentarios al Código Civil*, Aranzadi.

²⁸ Artículo 663 CC: “No pueden testar: 1.º La persona menor de catorce años.

2.º *La persona que en el momento de testar no pueda conformar o expresar su voluntad ni aun con ayuda de medios o apoyos para ello.*”

Una pareja acaba de tener un hijo y el padre otorga testamento en el que nombra heredero a su hijo recién nacido. Además, establece una cláusula de sustitución pupilar a favor de los abuelos del menor, es decir, los propios padres del testador.

El padre fallece cuando el hijo tiene cinco años, de manera que la herencia pasará a este último según lo dispuesto en el testamento. No obstante, si el hijo fallece antes de alcanzar los 14 años sin haber podido otorgar testamento, operará la sustitución pupilar. En consecuencia, la herencia del menor se distribuirá conforme a la voluntad previamente expresada por su progenitor y no según las reglas de la sucesión intestada.

En relación con esta figura, existe un amplio debate doctrinal sobre su naturaleza y alcance. En primer lugar, se discute si la sustitución pupilar vulnera el carácter estrictamente personalísimo del testamento, al permitir que una persona designe herederos en nombre de otra²⁹. En segundo lugar, se plantea si la sustitución afecta exclusivamente a los bienes que el menor heredó del progenitor que estableció la sustitución, o si también abarca aquellos bienes que ya formaban parte de su patrimonio³⁰. Sin embargo, el análisis de estas controversias excede el propósito del presente trabajo, por lo que no se profundizará en su estudio en estas líneas.

Por su parte, la sustitución fideicomisaria consiste en “*encargar al heredero que conserve y transmita a un tercero el todo o parte de la herencia*” (Art. 781 CC). Se trata, por tanto, de una disposición testamentaria mediante la cual el testador impone al heredero fiduciario la obligación de conservar los bienes heredados y, posteriormente, transmitirlos a un fideicomisario – designado en el testamento –, quien se convertirá en heredero en un momento posterior.

La inclusión de esta cláusula en el testamento implica la existencia de una vocación sucesiva sobre una misma herencia. Es decir, tanto el fiduciario – primer heredero – como el fideicomisario – segundo heredero – son herederos del causante. Sin embargo, a diferencia de la sustitución vulgar en la que el segundo heredero solo entra en juego si el

²⁹ Palazón Garrido, M. L., “Las sustituciones hereditarias” en Sánchez Calero, F. J. (coord.), *Curso de Derecho Civil IV. Derechos de familia y sucesiones*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2024, p. 602.

³⁰ Palazón Garrido, M. L., “Las sustituciones hereditarias” en Sánchez Calero, F. J. (coord.), *Curso de Derecho Civil IV. Derechos de familia y sucesiones*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2024, p. 602.

primero no puede o no quiere heredar, en la sustitución fideicomisaria ambos herederos están llamados a suceder de forma sucesiva y conforme a la voluntad del testador.

La sustitución fideicomisaria puede estar sometida a término, sea el cuándo cierto – a los quince años – o incierto – el fallecimiento del primer heredero. Por su parte, también puede instituirse bajo condición, sujeta al acaecimiento de un evento futuro como puede ser el cumplimiento de una obligación.

La sustitución vulgar consiste en la disposición testamentaria en cuya virtud, el causante, previendo que el llamado a la herencia no llegue a adquirirla – bien por no poder o por no querer –, designa a una o varias personas que ocuparán la posición del heredero. Solo cabe la sustitución vulgar si el causante así lo dispone en testamento.

El artículo 774 párrafo 1 CC³¹ se refiere a la sustitución vulgar como una facultad del testador. En este artículo se contemplan las circunstancias que pueden justificar su uso si el testador desea evitar que entren en juego las normas propias de la sucesión intestada. Pues la sucesión *ab intestato* opera, atendiendo a Gitrama³², cuando el heredero repudia la herencia sin tener sustituto y sin que haya lugar al derecho de acrecer.

Son tres supuestos en los que la sustitución vulgar puede ser aplicable: la premoriencia del instituido heredero respecto del testador, la repudiación de la herencia por parte del llamado y la incapacidad del heredero para aceptarla. Dado que se trata de una institución voluntaria, el testador puede determinar los casos en los que debe operar la sustitución vulgar pudiendo aplicarse a todos o solo a uno de ellos.

Así, el artículo 774.2 Código Civil indica que “*la sustitución simple, y sin expresión de casos, comprende los tres expresados en el párrafo anterior, a menos que el testador haya dispuesto lo contrario.*”

En este sentido, autores como Albaladejo, entienden que la institución de la sustitución operaría siempre que ocurra “*cualquier hecho que impida suceder al primer llamado, es*

³¹ “Puede el testador sustituir una o más personas al heredero o herederos instituidos para el caso en que mueran antes que él, o no quieran, o no puedan aceptar la herencia.”

³² Gitrama González, M., en Albaladejo García, M. (coord.) *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales. Tomo XIV. Vol. 1º. Artículos 988 a 1034 del Código Civil*, Edersa, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1989, p. 71

en principio, suficiente para producir el llamamiento del sustituto”³³, entendiendo que tal circunstancia es suficiente para desencadenar el mecanismo de la sustitución.

Si bien hasta el momento nos hemos referido al heredero, todas estas consideraciones también son aplicables al legatario atendiendo al artículo 789 CC³⁴.

La sustitución vulgar es, por tanto, una disposición testamentaria de naturaleza condicional, que surte efecto en el caso de que el instituido como heredero o legatario no llegue a aceptar la herencia o legado. En el momento en que no hay previsto en el testamento un sustituto – en cualquiera de sus clases previstas en el Código Civil – ni herederos titulares del derecho de acrecer³⁵, tiene lugar la apertura de la sustitución intestada. En caso contrario, siempre nos encontraremos ante una sucesión testada.

Atendiendo al artículo 779 CC, es posible la existencia de una sustitución recíproca en la que existan herederos instituidos en partes iguales y, en caso de defecto de cualquiera de ellos, lo sustituta el otro en su doble condición de heredero instituido y heredero sustituto. La posibilidad de existencia de esta figura es relevante pues puede dar lugar a situaciones incoherentes en virtud del título por el cual heredes.

El efecto fundamental de la sustitución consiste en que, una vez acaecida la circunstancia que la determina, el instituido deja de ser llamado a la herencia, pasando a serlo el sustituto, quien podrá aceptar o repudiar la herencia o legado en los mismos términos que el sustituido, atendiendo al artículo 780 CC³⁶.

³³ Albaladejo García, M., *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales. Tomo X. Vol. 2º. Artículo 774 a 805 del Código Civil*. Edesa, Madrid, 1989. Pág. 8

³⁴ “*Todo lo dispuesto en este capítulo respecto a los herederos se entenderá también aplicable a los legatarios.*”

³⁵ Artículo 982 CC: “*Para que en la sucesión testamentaria tenga lugar el derecho de acrecer, se requiere:* 1.^º *Que dos o más sean llamados a una misma herencia, o a una misma porción de ella, sin especial designación de partes.*

2.^º Que uno de los llamados muera antes que el testador, o que renuncie la herencia, o sea incapaz de recibirla.”

³⁶ “*El sustituto quedará sujeto a las mismas cargas y condiciones impuestas al instituido, a menos que el testador haya dispuesto expresamente lo contrario, o que los gravámenes o condiciones sean meramente personales del instituido*”

3. TRATAMIENTO FISCAL DE LA RENUNCIA A LA HERENCIA Y LA SUSTITUCIÓN VULGAR EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

3.1 EFECTOS FISCALES DE LA ACEPTACIÓN, LA REPUDIACIÓN Y LA SUSTITUCIÓN VULGAR EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones³⁷ (en adelante, “LISD”) tiene por objeto, atendiendo a su artículo 1, el gravamen de “*los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la presente Ley.*”.

En el caso de las adquisiciones de bienes *mortis causa*, señala la ley que serán sujetos pasivos del impuesto los causahabientes (art. 5 LISD), es decir, aquellas personas que reciben la herencia o legado. Desde el punto de vista fiscal, el impuesto se devenga únicamente cuando una persona física acepta una herencia o legado y, como consecuencia, obtiene un incremento patrimonial. En este sentido, habrá de entenderse que se produce la aceptación en los términos civiles expuestos en los apartados anteriores³⁸.

La determinación del grado de parentesco entre el causante y el adquirente y, en consecuencia, el grupo en el que se inserta al adquirente tiene en el marco del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tres implicaciones fundamentales en la liquidación de este:

- Afecta al cálculo de la base liquidable, al determinar las reducciones que han de aplicarse en la base imponible.³⁹
- Incide en la determinación de la cuota tributaria, al determinar parcialmente el coeficiente multiplicador que debe aplicarse a la cuota íntegra.⁴⁰

³⁷ Ley 29/1987 de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE 19 de diciembre de 1987).

³⁸ Artículo 12 Ley General Tributaria: “*En tanto no se definen por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda*”

³⁹ Vid. Art. 20 LISD

⁴⁰ Vid. Art. 22 LISD

- Condiciona la posible aplicación de bonificaciones fiscales, tanto las previstas en la normativa estatal⁴¹, como las contempladas en la normativa autonómica.⁴²

El artículo 28 LISD⁴³ regula el tratamiento fiscal en los casos en que un heredero o legatario renuncia a la herencia o legado, respectivamente. En este sentido, distingue entre la renuncia hecha de forma pura, simple y gratuita y la renuncia hecha en favor de persona determinada.

En el primer caso, el sujeto pasivo del impuesto, y quien tributará por el incremento patrimonial obtenido, será el beneficiario de la renuncia, de manera que el repudiante o renunciante desaparece del plano fiscal al no producirse en su persona el hecho imponible.

En el segundo caso, cuando la renuncia se hace en favor de persona determinada, tanto el renunciante como el beneficiario se convierten en sujetos pasivos del impuesto si bien en conceptos distintos. El renunciante tributará por adquisición *mortis causa*, mientras que el beneficiario de la renuncia lo hará por adquisición *inter vivos*, es decir, por donación.

En cuanto a la sustitución vulgar, es una figura prevista en el artículo 26 LISD bajo el título usufructo y otras instituciones. En particular, su apartado f) establece que, en el caso de la sustitución vulgar, el sustituto hereda directamente del causante, mientras que en la sustitución pupilar y ejemplar se considera que la herencia o legado proviene del sustituido. En caso de aceptación por parte del sustituto, este se convierte en sujeto pasivo del impuesto.

No existe controversia sobre el hecho de que en la sustitución vulgar el sustituto hereda directamente del causante. Tanto la Administración⁴⁴ como los tribunales han confirmado esta interpretación. Un ejemplo ilustrativo es la Sentencia del Tribunal Superior de

⁴¹ Vid. Art. 23 Bis LISD

⁴² Vid. Artículo 25 del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado; Artículo 40 de la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía; y Artículos 36 y 36 bis del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado.

⁴³ “1. *En la repudiación o renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o legado, los beneficiarios de la misma tributarán por la adquisición de la parte repudiada o renunciada, aplicando siempre el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente. En cuanto al parentesco con el causante, se tendrá en cuenta el del renunciante o el del que repudia cuando tenga señalado uno superior al que correspondería al beneficiario.*”

⁴⁴ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V2622-18 de 28 de septiembre de 2018.

Justicia de Madrid 530/2011 de 5 de junio de 2011, que establece lo siguiente: “*al tratarse de una renuncia pura, simple y gratuita, entra en juego el mecanismo de la sustitución vulgar, establecida no por la renunciante, sino por la propia causante, en su testamento, por lo que resultan de aplicación el art. 53.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (...) y el art. 58.1 del mismo Texto Legal (...)* Por tanto, y en virtud de lo expuesto son los nietos, y no el hijo de la causante, quienes tienen la condición de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones.”

Dado el objeto de este trabajo, el análisis se centrará en los efectos fiscales de la renuncia hecha de forma pura, simple y gratuita, así como en la incidencia de la sustitución vulgar en la aplicación del impuesto.

En este contexto, resulta fundamental examinar cómo los tribunales han abordado estos aspectos, en especial cuando confluyen ambas figuras en un mismo supuesto. Para ello, se tomará como referencia los recursos admitidos a casación por el Tribunal Supremo⁴⁵ en los que se plantea la interpretación de los preceptos en casos de renuncia con sustitución vulgar. Del estudio de los fundamentos de hecho de dichos recursos, que constituyen la base de este trabajo, se extrae el siguiente supuesto de hecho:

La causante, en su testamento, ordenó una serie de legados en nuda propiedad en favor de sus hijos, estableciendo para cada uno la sustitución vulgar por sus descendientes por estirpes⁴⁶ para el caso de renuncia. Asimismo, instituyó a sus hijos como herederos en nuda propiedad del resto de sus bienes, previendo también la sustitución vulgar por descendientes por estirpes.

⁴⁵ Auto de admisión del Tribunal Supremo de 12 de junio de 2024, recurso 5745/2023; Auto de admisión del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2024, recurso 5751/2023 y Auto de admisión del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2024, recurso 7302/2024.

⁴⁶ No hay una interpretación civilista clara sobre el alcance del significado de esta expresión. No obstante, y atendiendo a autores como Rubio Garrido, entienden que “*el llamamiento sustitutorio se ha de entender, o bien deferido solidariamente a los tres, por lo que la renuncia de los dos descendientes de primer grado hace acrecer el llamamiento sustitutorio a la descendiente de segundo grado, o bien deferido de manera sucesiva, primero a los descendientes de primer grado que, fallando por repudiación, se ofrecería, a continuación, a la descendiente de segundo grado.*”. En base a esta idea, afirman que mediante la inclusión de la referencia “por estirpes” lo que ha querido el testador es aplicar los principios que rigen la sucesión intestada: el grado más próximo excluye al más lejano y quien renuncia lo hace por sí y por sus descendientes.

Vid. Rubio Garrido, T., ¿Cómo debe interpretarse una sustitución vulgar en favor de los descendientes “por estirpes”? , *Revista Aranzadi de Derecho Patrimonial*, n 57, 2022, p. 3.

Uno de los hijos de la causante renunció pura, simple y gratuitamente a los legados ordenados en su favor. Como consecuencia de esta renuncia y conforme a lo dispuesto en el testamento, cobró virtualidad la institución de la sustitución vulgar, atribuyendo los legados a los descendientes del renunciante. En este caso, los descendientes del renunciante eran menores de edad, circunstancia relevante a efectos de la liquidación del impuesto.

Dado que los descendientes del renunciante aceptaron los legados, se produjo el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones conforme al artículo 3 LISD. En la autoliquidación presentada, al ser los descendientes menores de edad, se aplicaron la reducción en la base imponible correspondiente al grupo I de parentesco, prevista para las adquisiciones por descendientes menores de veintiún años, en virtud de lo establecido en el artículo 20.1 a) LISD.

Sin embargo, la Administración Tributaria, sobre la base del artículo 28.1 LISD, consideró que debía considerarse el grado de parentesco del renunciante con la causante y no el de sus hijos al ser el grado de aquel mayor. Como resultado, entendió que la reducción en la base imponible que debía aplicarse era la correspondiente al padre, quien, de haber aceptado la herencia, habría tributado en el grupo II de parentesco – adquisiciones por descendientes de veintiuno o más años. Entiende la Administración que la interpretación de la recurrente supuso una reducción mayor de la base imponible y, en consecuencia, una menor carga fiscal que no resultaba admisible.

3.2 GRADO DE PARENTESCO APLICABLE EN EL ISD ANTE RENUNCIA Y ACEPTACIÓN MEDIANTE SUSTITUCIÓN VULLGAR (RECURSO 5745/2023)

En el Auto de admisión con número de recurso 5745/2023 de 12 de junio de 2024, el Tribunal Supremo entiende que existe una cuestión con interés casacional objetivo⁴⁷ de gran relevancia que debe ser resuelta en el marco del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Concretamente, la cuestión con interés casacional objetivo consiste en

⁴⁷ Artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE 14 de julio de 1998).

determinar qué parentesco debe considerarse para la aplicación de la reducción en la base imponible del ISD en los casos en que se produzca una renuncia pura, simple y gratuita de la herencia, cuando, en virtud del testamento, entra en juego la sustitución vulgar conforme a lo dispuesto en el artículo 744 del Código Civil.

El Tribunal Supremo expone en su auto de admisión que: “*ambos bloques normativos contienen reglas específicas sobre el parentesco a efectos del impuesto, uno respecto de la sustitución vulgar (arts. 26.f LISD y 53.1 RISD) y otro sobre la renuncia pura y simple de la herencia (arts. 28.1 LISD y 58.1 RISD). Y, a pesar de que ambos bloques cuentan con un ámbito de aplicación parcialmente autónomo, existen supuestos – como el actual – que pueden proyectarse sobre los dos presupuestos de hecho de modo que, en principio, estarían sujetos simultáneamente a las dos reglas, incompatibles entre sí, lo que impone resolver cuál es de aplicación preferente.*”

La controversia principal radica en la determinación de si, en el supuesto de hecho descrito en el apartado anterior, deben aplicarse los artículos 26.f) LISD y 53.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones⁴⁸ (en adelante, “**RISD**”), que se refieren a la sustitución vulgar y establecen que el sustituto hereda del causante, o los artículos 28.1 de la Ley del ISD y 58.1 del RISD, que regulan la repudiación y renuncia de la herencia y disponen que los beneficiarios tributarán en base al parentesco del renunciante en caso de que este sea mayor que el del beneficiario.

Para ilustrar el conflicto normativo, consideremos el siguiente ejemplo: un hijo renuncia pura y simplemente a la herencia que le correspondería de su padre – el causante. Como consecuencia de esta renuncia, se genera una cuota vacante lo que obliga a analizar si el testamento contiene una cláusula de sustitución. En el caso de que se prevea esta sustitución vulgar por descendientes, la herencia repudiada por el hijo pasará directamente a sus descendientes, en este caso los nietos del causante.

La cuestión litigiosa radica en determinar si el heredero final, en este caso el nieto, debe tributar considerando su propio parentesco con el abuelo – causante – o el parentesco del padre renunciante con el abuelo.

⁴⁸ Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE 16 de noviembre de 1991).

Según los artículos 26.f) LISD y 53.1 RISD, el nieto debería tributar conforme a su parentesco con el abuelo. Sin embargo, según los artículos 28.1 LISD y 58.1 RISD, el nieto debería tributar considerando el parentesco del padre renunciante si este es superior al que le correspondería como nieto. Esto significa que, si el padre tiene un coeficiente de parentesco más alto, se aplicaría este último para evitar lo que se considerarían reducciones indebidas del tipo impositivo, garantizando así que no se utilicen estas estructuras como un mecanismo de planificación fiscal que disminuya la carga tributaria de forma artificiosa.

En el caso concreto, la Administración autonómica y la sentencia recurrida sostienen que la reducción aplicable debe ser la correspondiente al parentesco del renunciante, mientras que la recurrente aplicó la reducción correspondiente al parentesco del sustituto con la causante. El argumento sostenido tanto por el Tribunal Económico Administrativo Regional del Principado de Asturias⁴⁹ como por la sentencia recurrida se basa en que “*la regulación que contiene (el artículo 26 f) LISD se refiere a la determinación de la existencia de una o dos transmisiones sujetas al Impuesto y a la determinación del parentesco, pero con la finalidad de diferenciar entre las diferentes clases de sustituciones que establece nuestra normativa civil (vulgar frente a pupilar y ejemplar), no para fijar la tributación de los supuestos de sustitución como excepciones a la regla general de la renuncia*”

El impacto fiscal de la determinación del parentesco aplicable es significativo. En el ámbito estatal⁵⁰, la reducción por parentesco en la base imponible puede alcanzar hasta 47.858,59€⁵¹, dependiendo del grupo en que se inserte el sustituto.

La variabilidad en la carga tributaria dependerá de si se aplica el parentesco del renunciante, lo que dará lugar a una base liquidable más elevada y en la aplicación de un coeficiente multiplicador que nos devuelva una cuota tributaria más alta, o el del sustituto, que devolverá unos resultados menores para ambas, siempre y cuando renunciante y beneficiario se encuentren en grupos distintos. Esta cuestión pierde relevancia en aquellos casos en los que el grupo de parentesco del renunciante y del sustituto es el mismo, ya

⁴⁹ Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias 33-0000-000, de 30 de diciembre de 2021.

⁵⁰ En tanto que es un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, estas podrían prever unas reducciones a la base imponible mayores que las que se recogen en la norma estatal.

⁵¹ Vid. Artículo 20.2 LISD.

que el resultado de la aplicación de ambas normas – bien 26 f) LISD o 28.1 LISD – será idéntico.

Surge así una cuestión de gran interés: ¿opera el artículo 28.1 LISD como una cláusula antielusiva para evitar que, mediante renuncias estratégicas, se genere una tributación más favorable? O, por el contrario, ¿su finalidad es simplemente regular aquellos casos en los que opera la sucesión intestada, en ausencia de normas testamentarias específicas?

La interpretación de este artículo podría tener un impacto significativo en la planificación fiscal de las herencias y en la determinación de la carga tributaria de los herederos.

Si se interpreta que el artículo 28.1 LISD tiene una finalidad antielusiva, su aplicación estaría destinada a evitar que los contribuyentes utilicen la renuncia o repudiación de la herencia como un mecanismo para reducir artificialmente la carga tributaria. En este sentido, la aplicación del parentesco del renunciante, cuando este es superior al del beneficiario, serviría para prevenir posibles abusos y garantizar que la tributación sea justa y equitativa.

Sin embargo, esta interpretación también plantea interrogantes en términos de seguridad jurídica y aplicación del principio de capacidad económica en materia tributaria. Si se parte de que la norma tiene un carácter antielusivo, su aplicación generalizada a toda renuncia con sustitución vulgar podría entrar en conflicto con el principio de legalidad tributaria y con la propia previsión del artículo 26.f) LISD, que establece que el sustituto hereda directamente del causante. Además, la Administración distingue, mediante esta interpretación, entre los tres supuestos de sustitución vulgar, considerando únicamente el caso de renuncia como elusivo.

Esto plantea la cuestión de si la Administración debería analizar cada caso concreto para determinar si la renuncia obedece a una planificación fiscal abusiva⁵² o si, por el contrario, se trata de una aplicación legítima de las normas civiles sobre sucesión.

⁵² En cuyo caso correspondería a la Administración aplicar el artículo 15 LGT si lo que se pretende analizar es la existencia de elusión fiscal: “Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

Por otro lado, si se interpreta que el artículo 28.1 LISD está previsto para casos de sucesión intestada, su aplicación en situaciones de sustitución vulgar podría ser cuestionada. En este sentido, el artículo 26 f) LISD cobra especial relevancia pues podría actuar como una norma especial que desplaza a la norma general establecida en el artículo 28.1 LISD para el caso de renuncia.

De hecho, en situaciones donde el testamento contempla expresamente una sustitución vulgar, la normativa específica sobre esta figura podría desplazar las disposiciones generales sobre la renuncia y repudiación, en virtud del principio de especialidad⁵³.

La sustitución vulgar, al ser un mecanismo inserto por el propio causante para evitar la dispersión de su patrimonio en caso de que el heredero o legatario inicialmente designado no pueda o no quiera aceptar la herencia, permite cuestionar la aplicación automática de las disposiciones generales sobre renuncia y repudiación.

Por tanto, no resulta ilógico plantear que en caso de que el testamento prevea expresamente una sustitución vulgar, el tratamiento fiscal del negocio jurídico no esté sujeto a lo dispuesto en el artículo 28.1 LISD, sino por la normativa específica sobre sustitución establecida en el artículo 26.f) LISD.

3.3 LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SU INTERPRETACIÓN SOBRE LA RENUNCIA Y LA SUSTITUCIÓN VULGAR

La Administración Tributaria ha sido, en general, clara al pronunciarse acerca de la tributación de la renuncia pura, simple y gratuita, tal como se desprende de diversas contestaciones a las consultas⁵⁴ planteadas por los contribuyentes. En el supuesto de que esta renuncia tenga lugar, el renunciante nunca va a estar sujeto a tributación en tanto que

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora”.

⁵³ Ley especial prevalece sobre la ley general.

⁵⁴ Vid. Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V0094-21 de 27 de enero de 2021; Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V0229-19 de 4 de febrero de 2019 y Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V2622-18 de 28 de septiembre de 2018.

nunca se habrá producido en él el hecho imponible⁵⁵ que causa el devengo del impuesto – adquisición de bienes y derechos.

En este sentido, la Dirección General de Tributos (en adelante, “DGT”) ha afirmado lo siguiente sobre esta cuestión: “*Así, si la renuncia es pura, simple y gratuita, se equipara a la repudiación y solo tributan los beneficiarios de la renuncia: es decir, se considera que el renunciante no ha llegado a aceptar la herencia. Por lo tanto, no es heredero ni legatario, ni, en consecuencia, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*”⁵⁶

Esta misma postura se mantiene por parte de la Administración para los casos en que el causante haya previsto en su testamento la figura de la sustitución vulgar: “*el heredero instituido que lleva a cabo la repudiación o renuncia pura, simple y gratuita de la herencia, no queda sujeto a tributación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al no originarse el hecho imponible del mismo*”⁵⁷

En todas las consultas citadas en relación con los casos en los que existe sustitución vulgar, también se determina que los sustitutos, como beneficiarios, serán quienes hereden directamente del causante. “*En el supuesto de que el testamento instituya una sustitución vulgar, y concorra alguna de las condiciones fijadas en el artículo 774 del Código civil, entre ellas la renuncia pura y simple de instituido heredero se entenderá que el o los sustitutos heredan al causante, de modo que las liquidaciones tributarias tendrán como sujeto pasivo a los sustitutos que procedan a la aceptación de la herencia, aplicándose las normas generales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, contenidas en la Ley 29/1987 y el Real Decreto 1629/1991.*”⁵⁸

Estos pronunciamientos muestran que la Administración Tributaria ha seguido tradicionalmente un criterio alineado con el Derecho civil en lo que la sustitución vulgar se refiere: cuando se prevé esta, los sustitutos heredaran directamente del causante. De

⁵⁵ Art. 3.1 a) LISD: “Constituye el hecho imponible:

a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.”

⁵⁶ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V2622-18 de 28 de septiembre de 2018.

⁵⁷ Vid. Consulta General de la Dirección General de Tributos 1817-00 de 18 de octubre de 2000; Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V0189-04 de 13 de octubre de 2004; Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V0350-21 de 24 de febrero de 2021; Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V0012-23 de 5 de enero de 2023 y Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V0889-23 de 18 de abril 2023.

⁵⁸ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V0189-04, de 13 de octubre de 2004.

acuerdo con ello, tributarán por la adquisición de la parte renunciada teniendo en cuenta su patrimonio preexistente y su parentesco con el causante. Sin embargo, las divergencias surgen con respecto a la determinación del grado de parentesco aplicable a quien finalmente acepta.

En un primer momento, la administración prefirió la aplicación del artículo 28 LISD para todos los casos en los que existiera una renuncia con sustitución vulgar⁵⁹. Así, en caso de que el parentesco del renunciante fuera mayor, sería este el que se tendría en cuenta: “*la consultante estaría incluida en el Grupo I – adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años –, pero al estar el renunciante incluido en el Grupo II – adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes –, y de acuerdo con lo establecido en el artículo 28.1 de la LISD, la consultante a efectos de grupo de parentesco se considerará como grupo II a la hora de liquidar el impuesto.*”⁶⁰

Entiende la Administración hasta este momento que el artículo 28.1 LISD es norma especial sobre la norma referente a la sustitución vulgar. Así, en los casos en los que renunciante y beneficiario pertenezcan al mismo grupo de parentesco no habrá colisión de normas, ya que la misma conclusión se derivará de aplicar una regla u otra. Será en los supuestos en los que el beneficiario sea de un grupo de parentesco menor en los que el artículo 28.1 constituirá norma especial y será de aplicación.

A partir de 2021, la Administración Tributaria ha cambiado su criterio sobre la aplicación conjunta de los artículos 26 f) y 28.1 LISD, junto con sus respectivos artículos del reglamento. Cuestionándose la preferencia del artículo 28.1 de forma general, sin importar si se prevé la sustitución vulgar o no.

En la Consulta Vinculante V0350-21 de 24 de febrero de 2021, se plantea a la DGT que determine cuáles son los casos en los que se aplica el art. 53.1 RISD – referente a la sustitución vulgar – y cuáles en los que se aplica el art. 58.1 RISD – previsto para las renuncias en general –.

⁵⁹ Consulta General de la Dirección General de Tributos 1817-00 de 18 de octubre de 2000; Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V0189-04 de 13 de octubre de 2004

⁶⁰ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V2622-18 de 28 de septiembre de 2018. Misma idea se recoge en la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V0189-04 de 13 de octubre de 2004.

Así, la propia DGT establece en esta primera consulta que “*en el supuesto de que el testamento incluya una sustitución vulgar, y concurra alguna de las condiciones fijadas en el artículo 774 del Código Civil (...), se entenderá que el o los substitutos heredan al causante, de modo que las liquidaciones tributarias tendrán como sujeto pasivo a los substitutos que procedan a la aceptación de la herencia (...). En particular, será de aplicación lo previsto en el artículo 53.1 del RISD, por lo que, en la liquidación del substituto, sujeto pasivo del ISD, se tendrá en cuenta su patrimonio preexistente y se atenderá a su parentesco con el causante*”⁶¹.

Este cambio de criterio supone un acercamiento entre el enfoque fiscal y el civil. La DGT reconoce que, si el testamento prevé expresamente la sustitución vulgar para el caso de renuncia, el sustituto debe tributar como heredero directo del causante, aplicándose el artículo 26.f) y no el 28.1. De este modo, no solo se acepta el planteamiento civil, sino que también la consecuencia fiscal que se deriva se alinea con este.

No obstante, la administración aclara que la aplicación del artículo 26. f) se permite siempre y cuando la institución de la sustitución vulgar prevea en el testamento su aplicación para el caso de renuncia. Condición que no debería suponer ningún problema pues como señala el artículo 774 CC: “*La sustitución simple, y sin expresión de casos, comprende los tres expresados en el párrafo anterior*”.

Por tanto, se relega la aplicación del artículo 28.1 LISD para los supuestos en los que entra en juego la sucesión intestada por no haber previsto el causante en su testamento la figura de la sustitución vulgar o para aquellos en los que aun previéndola expresamente se rechaza por parte del testador su operatividad para los casos de renuncia⁶². De manera que solo aplicará la sustitución vulgar para los casos de premoriencia o incapacidad.

Es interesante exponer en este punto el caso planteado en la consulta V0889-23⁶³. En ella se expone que el fallecido instituyó como heredera a su madre y, para el caso de premoriencia, los sobrinos del fallecido serían los herederos, estableciéndose así una sustitución vulgar que atendiendo a la respuesta dada por la DGT también incluye el supuesto de renuncia del instituido heredero.

⁶¹ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V0350-21 de 24 de febrero de 2021.

⁶² Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V0350-21 de 24 de febrero de 2021.

⁶³ Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V0889-23, de 18 de abril de 2023.

La instituida como heredera fallece antes de aceptar la herencia, transmitiéndose su derecho a aceptar o repudiar la herencia a los herederos de este último, en virtud del artículo 1006 CC. Como herederos de la fallecida, solo se encuentra la hermana del primer causante que, a su vez, es madre de los que este instituyó como sustitutos vulgares.

Con el objetivo de que los sobrinos del primer causante adquirieran todos los bienes de la herencia, la madre de estos, como heredera de la segunda causante, renuncia pura, simple y gratuitamente a la herencia. Como consecuencia de esta renuncia, los hijos de esta – sobrinos del primer causante y nietos de la segunda causante – se convierten en los herederos de ambas herencias.

No obstante, si bien la DGT reitera que en los supuestos de sustitución vulgar será de aplicación preferente el artículo 26 f) LISD y 53.1 RISD en cuanto a la determinación del parentesco, no concluye lo mismo en este caso a pesar de que en el testamento del primer causante se prevea la opción de la renuncia dentro de la sustitución vulgar.

Determina que no es de aplicación este nuevo criterio pues la renuncia se produce respecto del derecho hereditario de la segunda causante (la abuela), y no directamente frente al primer causante. Por tanto, al no ser la renuncia heredera directa del causante original, no puede operar la sustitución vulgar prevista en el testamento de este.

3.4 CRITERIOS JUDICIALES SOBRE LA RENUNCIA Y LA SUSTITUCIÓN VULGAR EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

El Tribunal Supremo no ha fijado todavía un criterio definitivo sobre la cuestión que aquí se discute. Sin embargo, los Tribunales Superiores de Justicia sí han tenido ocasión de emitir pronunciamientos sobre cómo ha de interpretarse el artículo 26 f) y 28.1 LISD en supuestos de renuncia con previsión de sustitución vulgar en el testamento.

En este sentido, destaca la postura del Tribunal Superior de Justicia de Asturias quien en diversas sentencias⁶⁴ se ha pronunciado sobre la interpretación que ha de hacerse de estas normas. Según esta interpretación, el grado de parentesco en caso de renuncia del

⁶⁴ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias 29 de septiembre de 2017 (recurso 2/2016), Sentencia del Tribunal Superior De Justicia De Asturias 4 de diciembre de 2017 (recurso 825/2016), Sentencia Del Tribunal Superior De Justicia de Asturias de 27 de noviembre de 2017 (recurso 824/2016), Sentencia Del Tribunal Superior De Justicia de Asturias de 28 de junio de 2023 (recurso 416/2022), Sentencia Del Tribunal Superior De Justicia de Asturias de 5 de mayo de 2023 (recurso 434/2022), Sentencia Del Tribunal Superior De Justicia de Asturias de 5 de mayo de 2023 (recurso 435/2022).

heredero o legatario y aceptación del sustituto vulgar será el del renunciante en caso de que sea mayor el de este que el del beneficiario de la renuncia en base a diversos motivos que se expondrán a continuación.

En primer lugar, los tribunales entienden que el artículo 28.1 LISD sobre repudiación y renuncia a la herencia es aplicable con preferencia al 26 f) LISD, en tanto que el artículo 26 se refiere de forma exclusiva a los usufructos.

En este sentido se pronuncian tanto los tribunales económico-administrativos como los órganos jurisdiccionales estableciendo lo siguiente: “*Ante todo debe señalarse que el invocado art. 26 LISD se refiere al concreto supuesto de adquisición hereditaria de usufructos, aun cuando nada de su contenido desvirtúa la argumentación de la oficina gestora en la medida en que afirma que en la sustitución vulgar, el sustituido hereda al causante, circunstancia que en modo alguno es negada ni por la Administración actuante ni por este órgano revisor.*”⁶⁵

Subrayan que solo es en el reglamento del impuesto – art. 53 RISD⁶⁶ – donde se hace referencia a la adquisición directa en casos de sustitución vulgar. Así, en virtud del principio de jerarquía, no cabe aceptar que se aplique una disposición reglamentaria cuando existe una regulación legal superior: “*Ahora bien, considera este tribunal que no resulta posible plantear la presente discrepancia en términos de determinar cual de los preceptos reglamentarios tiene prelación en el supuesto de una sustituto vulgar que accede a la herencia previa renuncia del designado heredero o legatario en primer lugar. Y ello porque no cabe obviar la imprescindible y preferente disposición con rango legal y en consecuencia, superior a cualquier disposición reglamentaria, que contiene el art. 28 LISD.*”⁶⁷

Nos encontramos ante un posible error de interpretación o de aplicación de la norma, derivado de la omisión de un precepto del mismo rango normativo: el artículo 26 f) de la

⁶⁵ Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Asturias 33-0000-0000 de 30 de diciembre de 2021. (Vid. Anexo 1), Sentencia Del Tribunal Superior De Justicia de Asturias de 5 de mayo de 2023 (recurso 434/2022).

⁶⁶ Real decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE 16 de noviembre de 2011).

⁶⁷ Resolución del Tribunal Económico-Administrativo del Principado de Asturias de 30 de diciembre de 2021, Sentencia Del Tribunal Superior De Justicia de Asturias de 28 de junio de 2023 (recurso 416/2022), Sentencia Del Tribunal Superior De Justicia de Asturias de 5 de mayo de 2023 (recurso 434/2022), Sentencia Del Tribunal Superior De Justicia de Asturias de 5 de mayo de 2023 (recurso 435/2022).

LISD. Si bien la conclusión a la que llega el tribunal resulta coherente dentro de su propio razonamiento, este adolece de un defecto de construcción en tanto que no considera el mencionado precepto.

Es posible que esta cuestión tenga su origen en una deficiencia en la redacción del legislador, dado que la referencia al usufructo y otras instituciones podría inducir a confusión. No obstante, mediante una interpretación sistemática de la norma de rango legal junto con su reglamento, se advierte la existencia en el cuerpo del reglamento de un capítulo específico para normas especiales, dentro del cual se encuentran reguladas en artículos distintos las disposiciones del artículo 26. Por lo tanto, no puede aceptarse en ningún caso la interpretación realizada por el Tribunal Superior de Justicia de Asturias, ignorando además que la sustitución vulgar puede preverse para los casos de premociencia o incapacidad.

En segundo lugar, y aun en el supuesto de que se entendiera que el artículo 26 f) LISD sí se refiera a las sustituciones vulgares, su aplicación no sería procedente si se atiende a los criterios hermenéuticos recogidos en el artículo 3 CC: “*la interpretación de las normas jurídicas, tal y como establece el art. 3 del Código Civil, debe partir del tenor literal del precepto cuyas exégesis se pretende, y así el mencionado artículo del Código Civil refiere el sentido propio de las palabras como elemento primario de interpretación. Los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, así como el espíritu y finalidad de las mismas son elementos a tener en cuenta en este proceso hermenéutico, que nunca puede suponer que la conclusión interpretativa sea distinta o vaya más allá de la regulación contenida en el propio texto de la norma, es decir, la consideración de los criterios adicionales que se tienen en cuenta en la interpretación no permite ir más allá del sentido de las palabras, especialmente cuando estas son claras y precisas, de ahí el aforismo "in claris non fit interpretatio"*”⁶⁸.

Por tanto, los tribunales concluyen que la norma es clara: en caso de renuncia pura, simple y gratuita, si el grado de parentesco del renunciante es superior al del beneficiario, se

⁶⁸ Sentencia Del Tribunal Superior De Justicia de Asturias 29 de septiembre de 2017 (recurso 2/2016), Sentencia Del Tribunal Superior De Justicia de Asturias 4 de diciembre de 2017 (recurso 825/2016), Sentencia Del Tribunal Superior De Justicia de Asturias de 27 de noviembre de 2017 (recurso 824/2016), Sentencia del Tribunal Superior De Justicia de Asturias de 28 de junio de 2023 (recurso 416/2022), Sentencia del Tribunal Superior De Justicia de Asturias de 5 de mayo de 2023 (recurso 434/2022), Sentencia del Tribunal Superior De Justicia de Asturias de 5 de mayo de 2023 (recurso 435/2022).

aplicará el del primero, prescindiendo para todo caso de renuncia como supuesto de operatividad de la sustitución vulgar del artículo 26 f) LISD.

En tercer lugar, los tribunales plantean la posible intencionalidad elusiva detrás de las renuncias a la herencia, advirtiendo que estas no pueden utilizarse como un mecanismo para reducir la tributación establecida. Señalando al respecto que “*lo que no puede haber son renuncias encaminadas a evitar que se tribute en la forma prevista, cuando existen adquisiciones “mortis causa”. Si el primer llamado a la herencia renuncia, el sustituto adquiere la herencia, en este caso porque así lo ha querido el testador al instituir la sustitución vulgar de sus herederos directos, sus hijos, por los nietos, en la forma prevista en el art. 774 del Código Civil. Y en estos supuestos el grupo de parentesco que el art. 20 de la Ley 29/87, prevé para la reducción por parentesco es el del repudiante si es superior al del sustituto, por tanto en este caso el del padre de la recurrente*”⁶⁹.

Subrayan que esta cuestión no puede equipararse a la interpretación de normas civiles o de recaudación, ya que no se trata de determinar una mayor o entrada de ingresos fiscales, sino de aplicar correctamente el derecho. Es más, entienden que la redacción es perfectamente coherente en tanto que la finalidad de la norma es evitar la aplicación de tipos más reducidos, o la aplicación de deducciones que deriven en una menor tributación por parte del contribuyente.

En todas estas sentencias la fundamentación de los tribunales se basa en la interpretación del artículo 28 LISD que hizo el Tribunal Supremo en la sentencia de 25 de septiembre de 1998 (rec. 6166/1996) diferenciando de la siguiente manera: “*en un caso se adquiere la herencia por sucesión testada o intestada, mientras que en el otro la sucesión se produce como consecuencia de la renuncia o repudiación del llamado a la herencia, siendo ese hecho jurídico diferenciador, esto es, la renuncia o repudiación del instituido, el que el legislador valora como relevante a efectos fiscales, aplicando el grado de parentesco del que renuncia o repudia, si es mayor que el del beneficiario, lo que, como también señala el Tribunal de instancia (auto de 14 de junio de 1.996, desestimatorio del recurso de súplica), está plenamente justificado como medida razonable a fin de evitar que las renuncias o repudiaciones den lugar a reducciones del tipo impositivo que*

⁶⁹ Sentencia del Tribunal Superior De Justicia de Asturias 4 de diciembre de 2017 (recurso 825/2016)

resultaría aplicable si no se hubieran producido, evitando asimismo cualquier posible actuación de los contribuyentes orientada a reducir aquel tipo impositivo.”

No obstante, la argumentación sostenida por los tribunales no parece acertada, ya que del propio pronunciamiento del Alto Tribunal se desprende que, cuando la adquisición de la herencia se produce por sucesión testada, como en el caso de la sustitución vulgar, la intención del legislador no es otorgar relevancia fiscal a la renuncia. La única situación en la que la renuncia adquiere peso a efectos tributarios es aquella en la que no forma parte de una institución sucesoria preestablecida. Sin embargo, al tratar la sustitución vulgar como una simple renuncia sujeta al artículo 28 LISD, los tribunales están desvirtuando su verdadera naturaleza.

Por el contrario, el Tribunal Superior de Justicia de Galicia mantiene una interpretación distinta a la expuesta *supra*.

Este tribunal tuvo ocasión de pronunciarse en la Sentencia 53/2021 de 3 de febrero de 2021 en la que el padre de la recurrente renunció a la herencia y, en virtud de la previsión de sustitución vulgar en el testamento del causante, la recurrente aceptó la herencia, aplicando en sede del impuesto la reducción a la base imponible prevista para los menores de 21 años. La Inspección Tributaria entendió que, en base al artículo 28.1 LISD, esto era incorrecto y que debía aplicar la reducción en los términos previstos para el renunciante al ser su grado de parentesco mayor al de la beneficiaria.

El tribunal se pronunció sobre la cuestión del grado de parentesco y la consecuencia de la determinación de este tanto en las reducciones a la base imponible como en el cálculo de la cuota tributaria.

En su razonamiento entiende que ha de tenerse en cuenta tanto el artículo 53.1 RISD como 28.1 LISD para dar una respuesta acertada y adecuada al problema, estableciendo lo siguiente sobre la elección del grado de parentesco que ha de realizarse: “*Esta sustitución vulgar excluye el derecho de acrecer respecto de los coherederos del renunciante.*

En consecuencia el grado de parentesco opera en un primer momento para determinar la base liquidable en función de la reducción prevista en el artículo 6 del Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, estando encuadrada doña Eugenia en el grupo I correspondiente a los descendientes menores de 21 años.

Posteriormente una vez determinada la cuota íntegra, para obtener la cuota líquida se aplica el coeficiente multiplicador que corresponda según la tabla del artículo 10 de la citada norma y teniendo en cuenta el grupo de parentesco del aceptante, siendo así que en el citado artículo los grupos I y II tienen atribuido el mismo coeficiente.

De este modo el grado de parentesco al que alude el artículo 28 opera a los efectos únicos y exclusivos de la aplicación del coeficiente multiplicador según la tabla del artículo 10 del Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado.

Téngase en cuenta que no cabe confundir las reducciones en la base imponible con las deducciones en la cuota.

Las primeras se aplican sobre la base imponible y, determinada así la base liquidable, sobre la misma se aplica la tarifa para obtener la cuota íntegra, aplicándose sobre esta última magnitud las deducciones en cuota, resultando la cuota líquida.”⁷⁰

Con todo, para este tribunal la norma prevista para la sustitución vulgar y la norma prevista para la renuncia afectan a la determinación de la deuda tributaria de forma distinta.

Por un lado, para las reducciones en la base imponible el grado de parentesco que deberá aplicarse será el correspondiente al beneficiario. Por otro lado, para la aplicación del coeficiente multiplicador el grado de parentesco que deberá aplicarse será el del renunciante.

No obstante, al prever la norma el mismo coeficiente multiplicador para ambos grupos – recordemos Grupo I y Grupo II – no se aprecia en términos numéricos la consecuencia interpretativa del tribunal. Es más, el propio tribunal así lo reconoce: “*Como quiera que para los grupos de parentesco I y II el coeficiente aplicar es el de 1 no se alteraría la mencionada cuota por lo que sería correcta la liquidación efectuada en relación con doña Eugenia.*”

Sería conveniente que los tribunales desarrollaran una argumentación más sólida en sus fundamentos jurídicos, ya que optan por la aplicación del artículo 28 LISD en los casos

⁷⁰ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia 53/2021 de 3 de febrero de 2021, recurso 15604/2019.

de renuncia sin profundizar en el conflicto que realmente se plantea. No basta con señalar que es la solución adecuada según los criterios interpretativos, sino que sería necesario justificar por qué se considera aplicable ese precepto en estos casos concretos.

Es llamativo observar cómo la postura de la Administración Tributaria ha evolucionado con el tiempo en cuanto a la interpretación de estos artículos, mientras que los tribunales se han mantenido firmes, incluso después de haberse producido un cambio por parte de la propia Administración⁷¹.

En este sentido, la Administración ha ido matizando su criterio, diferenciando entre supuestos de sucesión testada e intestada y permitiendo la aplicación del artículo 26 f) LISD cuando el testamento contemple expresamente la sustitución vulgar para el caso de renuncia.

Por el contrario, los tribunales han mantenido una posición invariable, basada en una interpretación literal de la norma y en la necesidad de evitar maniobras elusivas. En sus sentencias, han insistido en la prevalencia del artículo 28.1 LISD, sin aceptar modulaciones en función de la evolución de la doctrina administrativa.

Esta falta de flexibilidad contrasta con la adaptación de la Administración a las particularidades de cada caso, generando un escenario en el que los contribuyentes pueden verse sometidos a interpretaciones divergentes según el órgano que analice la cuestión, lo que añade incertidumbre en la aplicación práctica del impuesto.

Un aspecto especialmente relevante es la disparidad de criterios entre distintos Tribunales Superiores de Justicia en la interpretación de la norma estatal. Esta divergencia no solo mantiene las diferencias existentes entre los obligados tributarios, sino que incluso las acentúa, generando un escenario de mayor incertidumbre al permitir que situaciones idénticas sean resueltas de forma distinta en función del tribunal competente.

Si bien la seguridad jurídica se ve reforzada en cierta medida por el hecho de que el impuesto debe liquidarse en la comunidad autónoma donde el causante tuviera su domicilio – que puede no coincidir con el del contribuyente –, la falta de uniformidad en la aplicación de la norma sigue siendo un problema sustancial. Además, resulta especialmente significativo que estos pronunciamientos contradictorios se hayan

⁷¹ Vid. Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V0350-21 de 24 de febrero de 2021; Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V0012-23 de 5 de enero de 2023 y Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V0889-23 de 18 de abril 2023.

producido en fechas relativamente cercanas, lo que pone de manifiesto la urgencia de una resolución unificadora por parte del Tribunal Supremo que aclare la interpretación de la normativa común y garantice una aplicación homogénea del tributo en todo el territorio.

Ante esta situación, se hace necesario un pronunciamiento claro del Tribunal Supremo que unifique la doctrina y aclare la disparidad de interpretaciones existentes entre los tribunales superiores y la Administración. También podría plantearse una reforma legislativa que precise el alcance de los artículos 26 y 28 de la LISD, ofreciendo así un marco normativo completo y coherente para todos los contribuyentes.

4. PROPUESTA DE RESOLUCIÓN DEL CONFLICTO: APLICACIÓN DE LOS CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN DEL CÓDIGO CIVIL, INTERPRETACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN, DE LOS TRIBUNALES Y DE LA DOCTRINA.

4.1 APLICACIÓN DE LOS CRITERIOS INTERPRETATIVOS

La aplicación de las normas consiste en “*la asignación al concreto caso controvertido de los efectos jurídicos de una norma jurídica previamente seleccionada e interpretada*”⁷². En el proceso de aplicación de las normas la fase interpretativa adquiere una importancia fundamental.

Se define la interpretación de las normas como la “*operación jurídica más inmediata que trata de buscar simplemente sentido o significado de la norma*”⁷³. En el ámbito tributario español, el apartado 1 del artículo 12 de la Ley General Tributaria⁷⁴ (en adelante, “LGT”) establece que las normas tributarias se interpretarán conforme a los criterios interpretativos recogidos en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

Por tanto, el propio legislador descarta la existencia de criterios o métodos interpretativos exclusivos del ámbito tributario, rechazando la aplicación de enfoques que en el pasado fueron defendidos por algunos sectores de la doctrina. De entre estos enfoques destacan la *interpretación estricta*, basada en la idea del tributo como una figura restrictiva de derechos y libertades individuales; la *interpretación económica*, centrada de forma exclusiva en el contenido económico de las normas fiscales como único criterio hermenéutico; y la *interpretación funcional*, que buscaba integrar elementos políticos, económicos, jurídicos y técnicos en la interpretación de la normativa tributaria⁷⁵.

El artículo 3 del Código Civil recoge los criterios interpretativos que deberán ser utilizados para determinar el verdadero significado de la norma: criterio gramatical o literal, criterio sistemático, criterio histórico, criterio sociológico y criterio teleológico.

⁷² Linacero De la Fuente, M. *Introducción al Derecho Civil. Nociones generales del Derecho de la Persona. Patrimonio. Animales*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2023, p. 151.

⁷³ Moya Calatayud, F., Bas Soria. J. y Sánchez Pedroche, A., *Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo 2 tomos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, p. 283

⁷⁴ Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18 de diciembre de 2003).

⁷⁵ Eseverri, E. “La aplicación de las normas tributarias”, en Damas Serrano, A et al., *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte General*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2024, pp. 267-308.

En la aplicación de estos criterios, deberá el operador jurídico evaluar y ponderar de manera justificada y objetiva la aplicación de uno o varios de estos criterios, incluso combinarlos, pero siempre evitando una aplicación infundada o carente de sustento lógico y jurídico⁷⁶.

Citando a Casero⁷⁷, este nos presenta cómo la interpretación de la norma debe ir, teniendo en cuenta el conjunto de los criterios interpretativos, orientado a investigar lo deseado por el legislador. Así, nos presenta como tanto Eco como San Agustín entendían que una interpretación podía ser válida siempre que del cuerpo del texto normativo no se desprendan interpretaciones contrarias. Es decir, la auténtica interpretación busca la coherencia del texto normativo en su conjunto.

Aplicando esta idea al análisis de las normas jurídicas, es posible afirmar que el sentido último de una norma debe buscarse en el propósito que persigue, es decir, en el resultado práctico que el legislador pretende alcanzar⁷⁸. Si una disposición legal establece determinados mecanismos para lograr un objetivo concreto, su finalidad no puede ser ignorada en su interpretación. En consecuencia, la función social de la norma adquiere un valor interpretativo esencial, permitiendo una compresión más profunda de su justificación dentro del ordenamiento.

Citando a Paresce, Casero sostiene que una interpretación puramente literal del texto es un punto de partida imprescindible, pero no suficiente. Todo método hermenéutico debe basarse en el estudio del lenguaje normativo, considerando tanto su estructura gramatical como su relación con el resto del sistema jurídico. De este modo, una interpretación adecuada no solo considera el significado de las palabras en sí mismas, sino también su contexto dentro del ordenamiento.

Del mismo modo, Leibniz⁷⁹ sostiene que el lenguaje es el reflejo del pensamiento humano y que un estudio preciso de las palabras puede revelar mejor que cualquier otro análisis las verdaderas intenciones del legislador. Así, en el ámbito del derecho, la interpretación

⁷⁶ Eseverri, E. “La aplicación de las normas tributarias”, en Damas Serrano, A et al., *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte General*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2024, pp. 267-308.

⁷⁷ Casero Barrón, R., *Interpretación de la norma jurídica: lógica, teleológica y analógica*, Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2016. pp. 107 y ss.

⁷⁸ Casero Barrón, R., *Interpretación de la norma jurídica: lógica, teleológica y analógica*, Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2016. pp. 107 y ss.

⁷⁹ Leibniz, G.W., *Nuevos ensayos sobre el entendimiento humano*, Editora Nacional, Madrid, 1983, p. 390.

normativa exige un examen detallado del lenguaje empleado por el legislador para garantizar que el significado de la norma se entienda de manera coherente con el conjunto del sistema jurídico.

4.1.1 Criterio gramatical

En primer lugar, debemos aplicar el criterio gramatical que implica analizar el significado literal de las palabras conforme a su significado legal o jurídico⁸⁰, dando un significado a los términos oscuros, ambiguos o dudosos.

Atendiendo a este criterio, el artículo 26 LISD no contiene términos ambiguos, imprecisos o de difícil interpretación, sino que su redacción es clara y precisa.

Comienza este artículo señalando: “*Serán de aplicación las normas contenidas en los apartados siguientes a la tributación del derecho de usufructo, tanto a la constitución como a la extinción, de las sustituciones, reservas, fideicomisos e instituciones sucesorias forales*

(...)

f) *En la sustitución vulgar se entenderá que el sustituto hereda al causante y en las sustituciones pupilar y ejemplar que hereda al sustituido.*”.

Por tanto, no cabe duda de que en los supuestos en los que se prevea una sustitución vulgar, la transmisión se entenderá hecha directamente del causante. En este sentido, la norma tributaria refleja la misma consecuencia jurídica que la establecida en el ámbito civil.

En cierto modo, esta previsión en la norma fiscal podría ser reiterativa en tanto que el artículo 12.2 LGT establece que, en ausencia de una definición específica en la normativa tributaria, los términos deberán interpretarse “*conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda*”. Es positivo que la norma tributaria aclare expresamente esta cuestión, pues refuerza la interpretación conforme al derecho privado y evita posibles desviaciones en su aplicación.

De la aplicación del criterio literal al artículo 28 LISD se desprende con claridad que, en los casos de renuncia, la persona que resulte beneficiaria tributará aplicando el coeficiente multiplicador que a este le corresponda según las normas del impuesto. No obstante, la

⁸⁰ Valladares Rascón, E., “Comentario al art. 3 del CC”, en *Comentarios al Código Civil*, Aranzadi.

norma introduce una particularidad relevante en lo que respecta al grado de parentesco, el cual tiene una gran incidencia en la tributación, ya que determina tanto la aplicación de reducciones en la base imponible como el coeficiente aplicable en la cuota tributaria.

Este aspecto es llamativo ya que menciona en el mismo artículo coeficiente y grado de parentesco, pero solo alude expresamente al renunciante en relación con el parentesco. Esta distinción es significativa, pues el coeficiente, según el artículo 22 LISD, se calcula en función de dos parámetros: el patrimonio preexistente del beneficiario y el grado de parentesco, determinándose este último conforme a los grupos de parentesco establecidos en el artículo 20 previstos para la reducción en la base imponible.

A partir de esta redacción se plantea una nueva cuestión interpretativa: ¿el grado de parentesco al que alude el artículo 28 debe entenderse exclusivamente en el marco del artículo 22, es decir, limitado a la determinación del coeficiente multiplicador? ¿O, por el contrario, su referencia es más amplia y remite en primer término a los grupos de parentesco del artículo 20, con todas las implicaciones que ello tendría en la aplicación del artículo 22?

El Tribunal Superior de Justicia de Galicia en su sentencia 53/2021, rec. 15604/2019, se planteaba esta cuestión y resolvía el tribunal, en los términos expuestos en el apartado anterior, que el artículo 28 LISD solo se refería a la determinación de la cuota tributaria, es decir, que únicamente iba referenciado al coeficiente multiplicador.

Por tanto, es discutible la invocación de la expresión “*in claris non fit interpretatio*” utilizada por la mayoría de las sentencias del apartado anterior⁸¹ cuando la ambigüedad existente en la relación entre los dos artículos en conflicto evidencian la necesidad de acudir a otros criterios interpretativos.

Así, la aplicación del criterio literal no permite alcanzar una conclusión definitiva sobre la interacción entre los artículos 28 y 26 LISD, lo que evidencia la necesidad de recurrir a otros criterios interpretativos para una mejor comprensión del precepto.

⁸¹ Vid. Sentencia Del Tribunal Superior De Justicia de Asturias 29 de septiembre de 2017 (recurso 2/2016), Sentencia Del Tribunal Superior De Justicia de Asturias 4 de diciembre de 2017 (recurso 825/2016), Sentencia Del Tribunal Superior De Justicia de Asturias de 27 de noviembre de 2017 (recurso 824/2016), Sentencia del Tribunal Superior De Justicia de Asturias de 28 de junio de 2023 (recurso 416/2022), Sentencia del Tribunal Superior De Justicia de Asturias de 5 de mayo de 2023 (recurso 434/2022), Sentencia del Tribunal Superior De Justicia de Asturias de 5 de mayo de 2023 (recurso 435/2022).

4.1.2 Criterio histórico

Al abordar la aplicación del criterio histórico es fundamental analizar la evolución normativa de los preceptos en cuestión, es decir, “*rastrear la génesis y vicisitudes de la norma hasta su formulación definitiva*”⁸² lo que permite comprender su propósito original y el contexto en el que se movía el legislador en el momento de su promulgación.

A finales del siglo XVIII se grava por primera vez las herencias y legados en España, mediante la aprobación de la Real Cédula de Carlos IV en 1798 con el objetivo de conseguir recursos para financiar la Hacienda Real⁸³. Desde entonces y hasta 1900, el gravamen sobre la herencia fue variando, llegando a estar exentas las adquisiciones en línea recta. Con la reforma tributaria de 1900 del Ministro de Hacienda Fernández de Villaverde la tributación de las herencias comenzó a formar parte del Impuesto de Derecho Reales.⁸⁴

No es hasta la reforma del sistema tributario de 1964 que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones pasó a ser un impuesto regulado en un texto independiente junto con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En el texto normativo se reducían las tarifas en aras de obtener una tributación más progresiva y evitar recargos.

A lo largo de su evolución, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no solo ha sido una herramienta recaudatoria, sino que también se ha justificado como un mecanismo de redistribución de la riqueza, al reconocer a la herencia como un vehículo transmisor de la desigualdad en la sociedad, que debía ser sometido a límites fiscales para corregir los desequilibrios patrimoniales. De este modo, el ISD ha operado como un instrumento clave para la obtención de recursos por parte del Estado, al tiempo que ha buscado garantizar una mayor equidad en la distribución de la riqueza⁸⁵.

⁸² Linacero De la Fuente, M. *Introducción al Derecho Civil. Nociones generales del Derecho de la Persona. Patrimonio. Animales*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2023, p. 159.

⁸³ García de Pablos, J.F., *El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Problemas constitucionales y comunitarios*, Tesis doctoral, Madrid, 2010, p. 15.

⁸⁴ Escribano, F., “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones” en Pérez Royo, F. (dir.), *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Tecnos, Madrid, 2023, p. 626.

⁸⁵ García de Pablos, J.F., *El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Problemas constitucionales y comunitarios*, Tesis doctoral, Madrid, 2010, p. 25.

Si atendemos a la evolución del texto normativo actual, desde su aprobación en 1987 observamos que tanto el artículo 26 como el artículo 28 LISD han permanecido inalterados a lo largo del tiempo. A diferencia de otros preceptos que han sido objeto de reformas, estos artículos no han experimentado modificaciones ni en su contenido ni en su redacción.

La ausencia de referencias explícitas en la exposición de motivos de la norma impide determinar con certeza si el artículo 28 actúa como una cláusula antielusiva específica o si, por el contrario, su propósito se limita a definir el tratamiento fiscal de las adquisiciones *ab intestato*. Tampoco se menciona de forma expresa la necesidad de considerar el grado de parentesco de un sujeto que, en principio, no debería formar parte del ámbito de aplicación del impuesto.

Dado que el legislador no ha modificado en estos preceptos ni se ha aclarado por parte de los tribunales su finalidad en términos históricos, su interpretación debe complementarse con otros criterios hermenéuticos, como el sistemático y el teleológico, que permitan determinar su alcance real en el marco del ordenamiento tributario.

4.1.3 Criterio sistemático

En cuanto al criterio sistemático, en la interpretación de una norma debe atenderse al conjunto normativo en su conjunto. Siguiendo este criterio, “*siendo el ordenamiento un sistema, la interpretación de las normas que lo integran requiere indagar su sentido en conexión con los demás preceptos del conjunto*”⁸⁶. Es decir, no es posible analizar una disposición de manera aislada, sino que debe entenderse dentro de la estructura normativa en la que se inserta y en relación con el resto de normas que regulan la materia.

Aplicando este criterio a los dos artículos que aquí venimos estudiando – artículo 26f) y 28.1 LISD –, observamos que ambos preceptos se insertan en el “Capítulo IX: Normas especiales”. Esto indica que se trata de reglas específicas que regulan supuestos particulares dentro del régimen general. Sin embargo, aunque tienen objetos distintos – sustitución vulgar y repudiación – existe un punto en el que ambas disposiciones pueden entrar en conflicto. Esto son los supuestos en los que cobra virtualidad la sustitución vulgar tras una renuncia. No obstante, no se produciría un choque entre consecuencias

⁸⁶ Linacero De la Fuente, M. *Introducción al Derecho Civil. Nociones generales del Derecho de la Persona. Patrimonio. Animales*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2023, p. 161.

jurídicas en los casos de sustitución vulgar para la premoción y la incapacidad, pues en estos casos no ha habido una renuncia por el primer llamado.

Una primera interpretación, basada en la sistematicidad del ordenamiento, permitiría sostener que en todos los casos de sustitución vulgar – ya sea por premoción, incapacidad o renuncia – el heredero sustituto adquiere directamente del causante, sin necesidad de aplicar ninguna otra norma, incluido el artículo 28 LISD. Es decir, si en el testamento se ha establecido una sustitución vulgar y se produce la renuncia del heredero inicialmente llamado, el sustituto debería heredar directamente del causante, lo que excluiría la aplicación del artículo 28 LISD en cuanto a la consideración del parentesco del renunciante.

No obstante, cabe otra interpretación sistemática: dado que el artículo 28 LISD se encuentra ubicado después del artículo 26 LISD, se podría entender que su previsión sobre la tributación en los casos de renuncia se aplica únicamente cuando no existe una sustitución vulgar establecida en el testamento. En otras palabras, el artículo 28 LISD estaría diseñado para los casos en los que la renuncia provoca que la herencia pase a un heredero distinto al previsto inicialmente, sin una sustitución prevista expresamente por el testador. Dado que la sustitución vulgar es una figura de carácter voluntario, es posible que en algunos casos no haya sido establecida en el testamento y, en consecuencia, la renuncia genere un efecto distinto al previsto en el artículo 26 LISD.

Desde esta perspectiva, la clave interpretativa radica en determinar si la sustitución vulgar excluye automáticamente la aplicación del artículo 28 LISD o si, por el contrario, este último artículo también puede tener incidencia en casos donde opera una sustitución vulgar tras una renuncia.

4.1.4 Criterio lógico y teleológico

En cuanto a la aplicación del criterio lógico y teleológico habrá de interpretarse la norma asegurando que la aplicación de esta responde al espíritu y finalidad pretendido por el legislador. De esta manera, se parte de la premisa de que en la redacción de la norma el legislador ha pretendido la protección de unos intereses que considera superiores en esa situación determinada⁸⁷.

⁸⁷ Linacero De la Fuente, M. *Introducción al Derecho Civil. Nociones generales del Derecho de la Persona. Patrimonio. Animales*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2023, p. 157.

Linacero de la Fuente, citando a De Castro, sostiene que “*el único procedimiento interpretativo adecuado a la naturaleza de las normas es, pues, el finalista o teleológico; que, además, aunque pueda parecer paroja, es el más seguro y el más respetuoso hacia la autoridad del legislador, al que se presume razonable y justiciero.*”⁸⁸. Es decir, el método teleológico no solo permite una interpretación más coherente con la finalidad normativa, sino que también respeta el papel del legislador, asumiendo que este ha obrado con racionalidad y justicia.

En el ámbito fiscal, la aplicación de este criterio adquiere especial relevancia, ya que la normativa tributaria tiene un objetivo claro: garantizar la justa distribución de la carga impositiva y evitar fraudes o elusiones fiscales.

Aplicando este criterio a las normas aquí estudiadas, será necesario analizar cuál es la *ratio legis* de cada una de las disposiciones dentro del esquema normativo del impuesto.

En primer lugar, el artículo 26 f) LISD establece que, en el caso de la sustitución vulgar, el sustituto hereda directamente del causante. Desde una perspectiva teleológica, esta norma busca evitar distorsiones entre la interpretación civil y la interpretación fiscal que pudiera realizarse en la aplicación del impuesto. Así, se garantiza *a priori* que el sustituto tribute en la misma manera que lo hubiera hecho el heredero originalmente designado. Dicho de otro modo, como si hubiera sido el primer llamado.

Si no existiera esta previsión, se podría argumentar que el sustituto no hereda directamente del causante, sino del heredero sustituido en el ámbito fiscal, lo que podría generar un tratamiento tributario distinto y, potencialmente, más gravoso. Por tanto, es correcto concluir con que la finalidad del artículo 26 es asegurar una tributación coherente y evitar posibles interpretaciones que desvirtúen la estructura del impuesto.

Por otro lado, el artículo 28 LISD introduce una previsión especial para los casos en los que el beneficiario adquiere bienes por efecto de la renuncia de un heredero anterior. Aquí surge de nuevo el conflicto interpretativo: ¿se trata de una norma pensada exclusivamente para los supuestos de sucesión intestada, o también es aplicable cuando la sucesión es testada pero con sustitución vulgar prevista? Asimismo, cabe preguntarse si su finalidad se limita a la determinación del coeficiente multiplicador – calculado en función del

⁸⁸ Linacero De la Fuente, M. *Introducción al Derecho Civil. Nociones generales del Derecho de la Persona. Patrimonio. Animales*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2023, p. 158.

patrimonio preexistente y del grado de parentesco del causante –, o si, por el contrario, afecta también a la aplicación de las reducciones en la base imponible o incluso a ambas cuestiones simultáneamente: reducción y determinación de la cuota tributaria.

Desde un punto de vista teleológico, el artículo 28 LISD podría ser una cláusula antielusiva que pretenda disuadir estrategias de planificación fiscal mediante renuncias que encubran donaciones entre parientes.

En otras palabras, si un padre renuncia a la herencia y pasa a su hijo menor de edad que se verá beneficiado por las reducciones previstas para su grupo, así como para su patrimonio preexistente, podría generar una disminución significativa en la carga tributaria. Por tanto, si se entiende que es esta la finalidad del precepto su aplicación debería realizarse de forma restrictiva, limitándose a los supuestos en los que verdaderamente exista una elusión tributaria.

En este punto, Casero⁸⁹ presenta la teoría de Ennecerus en cuanto a la interpretación restrictiva de la norma. Así, este autor sostiene que una norma puede ser objeto de restricción cuando, pese a abarcar un conjunto general de supuestos, surge un caso que, aunque encaje formalmente en su ámbito de aplicación, presenta circunstancias excepcionales que hacen que la regla resulta inadecuada o incluso irrazonable. Si el legislador hubiera anticipado este escenario y valorado sus consecuencias, es probable que lo hubiera excluido de la norma. En tales casos, la interpretación debe ajustarse a la esencia fundamental de la ley, atendiendo a la experiencia y necesidades de la vida jurídica, salvo que ello comprometa la seguridad jurídica.

En el ámbito fiscal, este argumento debe aplicarse con cautela, pues una interpretación excesivamente restrictiva o extensiva podría desvirtuar el propósito de la norma. Por ello, es fundamental evaluar cada precepto dentro del contexto normativo global, evitando conclusiones que, lejos de preservar el espíritu de la ley, lo perjudiquen o distorsionen.

Con todo, esta idea resulta particularmente relevante en la interacción entre los artículos 26 y 28 LISD. Si bien en términos estrictamente literales, en los casos en los que existe una sustitución vulgar prevista para la renuncia se cumplen los requisitos del artículo 28 LISD, lo cierto es que esta situación se encuentra específicamente contemplada en el

⁸⁹ Casero Barrón, R., *Interpretación de la norma jurídica: lógica, teleológica y analógica*, Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2016, p. 114.

artículo 26 LISD. Aplicar de forma automática el artículo 28 LISD en todos los casos de renuncia llevaría a una contradicción, pues en los supuestos de premoriencia o incapacidad con sustitución vulgar no se cuestiona que el grado de parentesco aplicable es el del beneficiario final, omitiendo por completo al renunciante. Así, la interpretación teleológica exige evitar incoherencias en la aplicación de la norma, garantizando que el tratamiento fiscal de la sustitución vulgar se mantenga alineado con su finalidad jurídica y tributaria.

4.2 ANÁLISIS Y POSICIONAMIENTO JURÍDICO SOBRE LA SUSTITUCIÓN VULGAR Y LA RENUNCIA.

De las interpretaciones presentadas tanto por la Administración como por los tribunales y en base al análisis interpretativo realizado *supra*, la postura que mayor coherencia presenta, teniendo en cuenta el propósito último de la sucesión y la voluntad del legislador en materia tributaria, es considerar que el artículo 26 LISD debe entenderse como una norma especial con respecto al artículo 28 LISD. Esta interpretación permite respetar tanto el principio de seguridad jurídica como la voluntad de la causante expresada en su testamento.

El objetivo principal en la interpretación del testamento es dar pleno efecto a la voluntad del testador. Al prever una sustitución vulgar, el testador establece de manera expresa su deseo de que, en caso de renuncia, premoriencia o incapacidad de un heredero, la sucesión no se rija por las normas de la sucesión intestada, sino por su propia voluntad previamente manifestada. Este mecanismo garantiza que los bienes del causante sean transmitidos conforme a sus deseos y no según una distribución predeterminada por la ley.

El legislador permite al testador introducir cláusulas condicionales en su testamento, precisamente porque, al fallecer, ya no podrá modificar su voluntad de manera expresa. Por ello, la existencia de la sustitución vulgar no puede considerarse un artificio para eludir la tributación, sino una herramienta legítima del Derecho sucesorio cuya efectividad tiene consecuencias en el ámbito fiscal. Si el testador hubiera buscado la optimización de la carga tributaria de su heredero, hubiera optado por otras figuras jurídicas como el legado, lo que evidencia que la sustitución vulgar responde exclusivamente a la voluntad sucesoria del causante.

Cabe destacar que el problema interpretativo solo se presenta en los casos de renuncia, ya que en las situaciones de premoriencia o incapacidad no se cuestiona la aplicación directa

de la sustitución vulgar. Esto sugiere que la única preocupación del legislador en relación con la renuncia es evitar que esta se utilice como un mecanismo encubierto de transmisión patrimonial que permita reducir la carga fiscal.

Sin embargo, cuando en el testamento se ha previsto una sustitución vulgar, el renunciante no interviene en la determinación del sucesor, ya que este ha sido designado previamente por el causante. Por tanto, la sustitución vulgar opera de manera automática y sin que la voluntad del renunciante tenga impacto alguno en la sucesión más que dotar de eficacia a una cláusula condicional. Como resultado, no puede hablarse de una renuncia en favor de persona determinada ni de una intención de eludir el impuesto.

Desde esta perspectiva, la interpretación más razonable es que el artículo 28 LISD solo debe aplicarse cuando no existe sustitución vulgar o cuando esta no ha sido prevista para el caso de renuncia. En estos supuestos, efectivamente, la renuncia puede modificar el curso de la sucesión y generar un eventual ahorro fiscal. No obstante, en los casos en los que la sustitución vulgar ha sido establecida expresamente para la renuncia, la aplicación del artículo 26 LISD debe prevalecer.

El problema de la elusión fiscal no tiene una única respuesta, y la doctrina ha planteado enfoques muy distintos sobre cómo interpretar y calificar jurídicamente estas situaciones. Freiría señala que se pueden distinguir tres maneras de abordarlo⁹⁰: un enfoque centrado en la norma eludida, otro en el negocio artifioso y un último enfoque centrado en la creación de cláusulas antielusivas.

El primer enfoque se centra en la norma que se intenta eludir y plantea la posibilidad de aplicar interpretaciones más amplias o restrictivas para frenar la elusión, o incluso recurrir a la analogía para incluir la conducta dentro de la norma. El segundo enfoque se fija más en el negocio en sí mismo, analizando si puede ser recalificado con una finalidad antielusiva. Ambos enfoques, además, no son excluyentes, ya que muchas veces la recalificación fiscal viene después de una interpretación extensiva. Por último, existe un tercer enfoque, centrado en lo legislativo, y que se basa en el uso de herramientas específicas como el fraude de ley o cláusulas antielusivas diseñadas para combatir estos casos.

⁹⁰ García Freiría, M. “La interpretación económica y la elusión fiscal: la necesidad de superar la hermenéutica antielusiva”, *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 198, 2023, p. 76.

En este sentido, el Merino Jara et. Al (2022)⁹¹ define el fraude de ley como aquellas operaciones alambicadas mediante las cuales los contribuyentes fuerzan la aplicación de diversas normas con el objetivo de obtener consecuencias fiscales distintas de las que corresponderían en circunstancias normales. Para evitar este tipo de abusos, el artículo 15 LGT⁹² establece una cláusula general antielusión que requiere, para considerar una operación como fraudulenta, la concurrencia de tres elementos: tributación resultante inferior a la correspondiente, artificiosidad excesiva que conduzca al resultado obtenido y que no existan motivos económicos válidos que permitan la reducción de la carga fiscal.

La cuestión que surge, entonces, es si la renuncia en el marco de una sustitución vulgar podría encuadrarse en alguno de estos supuestos. A este respecto, debe señalarse que la renuncia que dota de operatividad la cláusula condicional de la sustitución vulgar no responde a una planificación fiscal artificiosa, sino a la estricta aplicación de la voluntad del testador.

Así, la cuestión fundamental que surge es si resulta legítimo incrementar la carga fiscal de un beneficiario cuando ha sido el propio causante quien ha previsto expresamente esta cláusula en su testamento. En estos casos, el sustituto adquiere directamente del causante, produciéndose el mismo resultado que si este le hubiera atribuido un legado de forma directa. Esta coincidencia no es casual, sino que responde a la voluntad expresa del testador, quien quiso que, en caso de renuncia del primer llamado, los bienes fueran atribuidos al sustituto sin intermediaciones. Por tanto, forzar una tributación más gravosa desvirtúa esa voluntad y rompe la coherencia del sistema sucesorio y tributario.

⁹¹ Merino Jara, I. et al., “*El fraude a la ley tributaria. El denominado conflicto en la aplicación de la norma tributaria como cláusula general antielusión*” en Merino Jara, I. (dir.), *Derecho Financiero y Tributario: Parte General.*, Tecnos, Madrid, 2022, p. 278.

⁹²“1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.”

Si bien es cierto que la normativa tributaria debe velar por evitar fraudes de ley, la interpretación de las normas fiscales no puede desnaturalizar instituciones propias del Derecho civil ni imponer una carga fiscal superior a la prevista por la ley. En este sentido, la sustitución vulgar prevista en testamento no constituye un negocio elusivo ni puede ser recalificada con base en una interpretación extensiva de las normas tributarias, ya que responde a un esquema sucesorio legítimo y previamente establecido por el testador. En consecuencia, la aplicación del artículo 28 LISD en estos supuestos podría suponer una extralimitación interpretativa que vulnera el principio de seguridad jurídica y el respeto a la voluntad testamentaria.

Aplicado al caso de la renuncia y la sustitución vulgar, esto implica que la Administración no puede recurrir a una interpretación antielusiva para modificar la naturaleza jurídica de la sustitución y someterla a un régimen fiscal más gravoso del que le corresponde conforme a la voluntad del testador y la legalidad vigente.

En cuanto a los tribunales contencioso – administrativos no pueden apartarse del marco del Derecho civil que da sustento al Derecho tributario con el objetivo de incrementar la tributación. Si el artículo 28 LISD se aplicara sistemáticamente sobre el 26 LISD en casos de renuncia, se varía de contenido la sustitución vulgar, desvirtuando su finalidad y yendo en contra de la voluntad del testador. La interpretación del ordenamiento tributario debe partir del respeto a las instituciones del Derecho civil, ya que este configura la realidad jurídica sobre la que posteriormente opera la normativa fiscal.

No es admisible que los tribunales realicen una interpretación expansiva de la norma fiscal con el único propósito de aumentar la tributación, pues ello supondría una vulneración del principio de seguridad jurídica y una alteración arbitraria de las consecuencias previstas en el marco sucesorio.

Del mismo modo que no cabe una interpretación sistemáticamente favorable al contribuyente que le permita reducir su carga fiscal en contra del espíritu de la norma, tampoco es legítimo que los tribunales realicen interpretaciones pro-fisco que impongan gravámenes superiores a los realmente pretendidos por el legislador. La función de la Administración y de los tribunales no es favorecer a una de las partes – ya sea el contribuyente o el fisco – sino aplicar la normativa de forma objetiva y ajustada a Derecho.

En este sentido, la sustitución vulgar es una figura plenamente válida y reconocida en el Derecho Civil y Tributario, cuya operatividad no puede ser desnaturalizada por la aplicación extensiva del artículo 28 LISD. Pretender gravar la sustitución vulgar como si de una renuncia en favor de tercero se tratara implica ignorar la realidad jurídica de esta institución y modificar artificialmente su régimen fiscal. Esta interpretación supone un exceso interpretativo que desvirtúa la lógica sucesoria y genera una carga fiscal más gravosa sin justificación jurídica suficiente

Por ello, los tribunales deben respetar el equilibrio normativo y evitar distorsiones que, en la práctica, conviertan la sustitución vulgar en un supuesto de elusión fiscal cuando su finalidad real es dar cumplimiento a la voluntad del testador. La correcta aplicación del ordenamiento jurídico exige que las normas tributarias se interpreten conforme a su verdadero sentido y finalidad, sin recurrir a enfoques que alteren el marco de las instituciones de Derecho privado.

5. CONCLUSIONES

A lo largo de este trabajo se ha abordado una cuestión jurídica de notable complejidad y elevada relevancia práctica: la determinación del grado de parentesco aplicable en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando, tras la renuncia de un heredero, entra en juego la sustitución vulgar prevista en el testamento. El análisis ha puesto de relieve una profunda disparidad interpretativa entre la Administración tributaria, los tribunales y la doctrina, generando un escenario de inseguridad jurídica que afecta directamente a la autoliquidación del impuesto.

Desde la perspectiva del Derecho Civil, la sustitución vulgar constituye una figura legítima que garantiza el cumplimiento de la voluntad del causante y evita que, ante una renuncia, premoriencia o incapacidad del heredero, entre en juego la sucesión intestada. En este sentido, resulta incoherente que el ordenamiento fiscal ignore esta previsión testamentaria y trate al sustituto como si heredara por efecto de una renuncia en favor de tercero.

En el plano tributario, el estudio ha evidenciado cómo la Dirección General de Tributos ha ido adoptando una posición más respetuosa con la configuración civil de la sustitución vulgar, admitiendo que, cuando esta figura ha sido prevista expresamente para el caso de renuncia, debe aplicarse el artículo 26 LISD. Frente a ello, buena parte de los tribunales superiores de justicia han mantenido una aplicación sistemática del artículo 28 LISD, incluso en supuestos de sucesión testada con sustitución vulgar, interpretando de forma extensiva su alcance e incrementando así de forma injustificada la carga tributaria del heredero final.

El núcleo del conflicto radica en considerar si la renuncia que activa una sustitución vulgar puede o no tener efectos fiscales elusivos. Sin embargo, tal y como se ha demostrado en el análisis, cuando el testador ha previsto expresamente la sustitución, la renuncia no introduce ninguna alteración artificiosa, sino que opera como una condición que permite ejecutar la voluntad del causante. El sustituto hereda directamente del causante, y el resultado fiscal debe corresponderse con esa transmisión directa, sin añadidos interpretativos.

Además, resulta llamativo que solo se cuestione el efecto fiscal de la sustitución vulgar en los casos de renuncia, pero no en los de premoriencia o incapacidad, cuando el funcionamiento jurídico de la figura es idéntico. Esta asimetría muestra que no estamos

ante una verdadera cláusula antielusiva, sino ante una aplicación incorrecta o descontextualizada del artículo 28 LISD, en perjuicio de figuras jurídicas consolidadas y legítimas.

El trabajo ha dejado constancia de cómo esta colisión normativa, en la práctica, puede traducirse en consecuencias fiscales muy diferentes para situaciones objetivamente iguales, afectando a reducciones en la base imponible y a la aplicación de coeficientes multiplicadores. Esta divergencia no solo genera desigualdad entre contribuyentes, sino que vacía de contenido la voluntad testamentaria y pone en cuestión el principio de capacidad económica como base del sistema tributario.

En definitiva, este estudio sostiene que la interpretación más respetuosa con el conjunto del ordenamiento es aquella que otorga preferencia al artículo 26 LISD frente al artículo 28 cuando existe una sustitución vulgar prevista para el caso de renuncia. Solo esta opción permite preservar la coherencia del sistema, respetar la autonomía de la voluntad del testador y evitar una fiscalidad que distorsione la naturaleza de las instituciones civiles.

Es urgente una clarificación normativa o jurisprudencial que unifique el criterio aplicable y garantice una aplicación homogénea y previsible del impuesto. La sustitución vulgar no es un artificio, sino una expresión válida y legítima de la voluntad del causante. Ignorar su operatividad no es una defensa contra la elusión, sino una amenaza para la seguridad jurídica

6. BIBLIOGRAFÍA

6.1 LEGISLACIÓN

Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado (BOCM 25 de octubre de 2010)

Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado (BOE 2 de julio de 2014).

Ley 29/1987 de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE 19 de diciembre de 1987).

Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía (BOE 3 de noviembre de 2021).

Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18 de diciembre de 2003).

Ley 8/2021, de 2 de junio, por la que se reforma la legislación civil y procesal para el apoyo a las personas con discapacidad en el ejercicio de su capacidad jurídica

Ley y Reglamento de los Impuestos de Derechos Reales y Sobre Transmisiones de Bienes, BOE 10 de febrero de 1948.

Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE 16 de noviembre de 1991).

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil Gaceta de Madrid de 25 de julio de 1889).

6.2 JURISPRUDENCIA

Auto del Tribunal Supremo de 12 de junio de 2024, recurso. 5745/2023.

Auto del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2016, recurso 5751/2023.

Auto del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2024, recurso. 7302/2023.

Consulta General de la DGT Dirección General de Tributos 1817-00 de 18 de octubre de 2000.

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V0189-04 de 13 de octubre de 2004.

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V1282-18 de 17 de mayo de 2018.

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V2622-18 de 28 de septiembre de 2018.

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V0350-21 de 24 de febrero de 2021.

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V0012-23 de 5 de enero de 2023.

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V0889-23 de 18 de abril de 2023.

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V1354-24 de 7 de junio de 2024.

Resolución del Tribunal Económico – Administrativo Regional del Principado de Asturias 33-0000-0000, de 30 de diciembre de 2021.

Resolución de 11 de octubre de 2002, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, en el recurso gubernativo interpuesto por el Notario de Madrid, don Santiago Mora Velarde y doña María de las Mercedes Argüez Pascual, contra la negativa del Registrador de la Propiedad de Madrid n 2, don Manuel A. Hernández-Gil Mancha a inscribir una escritura de manifestación, aceptación y adjudicación de herencia.

Resolución de 18 de enero de 2022, de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, en el recurso interpuesto contra la negativa de la registradora de la propiedad de San Martín de Valdeiglesias a inscribir una escritura de adjudicación de herencia.

Resolución de 22 de febrero de 2022, de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, en el recurso interpuesto contra la negativa del registrador de la propiedad de Madrid n 33 a inscribir una escritura de partición y adjudicación de herencia.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias 825/2016 de 4 de diciembre de 2017, recurso 979/2017.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias 979/2017 de 4 de diciembre de 2017, recurso 825/2016.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias 63/2018 de 1 de febrero de 2018, recurso 371/2017.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias 502/2023 de 2 de mayo de 2023, recurso 434/2022.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias 503/2023 de 5 de mayo de 2023, recurso 435/2022.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias 716/2023 de 28 de junio de 2023, recurso 416/2023.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias 1122/2023 de 16 de noviembre de 2023, recurso 702/2022.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia 53/2021 de 3 de febrero de 2021, recurso 15604/2019.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid 530/2011 de 21 de junio de 2011, recurso 168/2011.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid 1278/2016 de 15 de diciembre de 2012, recurso 504/2015.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid 212/2020 de 13 de marzo de 2020, recurso 440/2018.

Sentencia del Tribunal Supremo 419/1981, de 10 de noviembre de 1981. [versión electrónica – base de datos *LEFEVBRE*). Fecha de la última consulta: 30 de marzo de 2025.

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 15 de junio de 1982 [versión electrónica – base de datos *LEFEVBRE*). Fecha de la última consulta: 30 de marzo de 2025.

Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 1994, recurso 1079/1991, FJ 3 (versión electrónica – base de datos *LEGALTECA*). Fecha de la última consulta: 30 de marzo de 2025.

Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 1998, recurso 6166/1996.

Sentencia del Tribunal Supremo 3/1998, de 20 enero de 1998, recurso 1106/1995.

6.3 OBRAS DOCTRINALES

Agustín Torres, C. y Agustín Justribó, J., “La renuncia y sustitución vulgar en el Impuesto de Sucesiones”, *La Notaría*, n 10, 2002, pp. 69 – 76.

Albaladejo García, M. “La sucesión “Iure Transmissionis”, *Anuario de Derecho Civil*, 1952, pp. 912 – 971.

Albaladejo García, M., *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales. Tomo X. Vol. 2º. Artículo 774 a 805 del Código Civil*. Edersa, Madrid, 1989.

Casero Barrón, R., *Interpretación de la norma jurídica: lógica, teleológica y analógica*, Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2016.

Colina Garea, R., “Comentario al art. 1008 del CC”, en *Comentarios al Código Civil*, Aranzadi.

Domínguez Luelmo, A., “La sucesión mortis causa en los casos de premuerte y renuncia del instituido.”, *Revista Jurídica del Notariado*, n 117, 2023, pp. 11-84.

Escribano, F., “El impuesto sobre sucesiones y donaciones” en Pérez Royo, F. (dir.), *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Tecnos, Madrid, 2023, pp. 625-679.

Eseverri, E. “La aplicación de las normas tributarias”, en Damas Serrano, A et al., *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte General*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2024, pp. 267-308.

Fernández Álvarez, J.L., y Pascual De La Parte, C.C., “Sobre el carácter meramente instrumental de la transmisión del ius delationis (ex artículo 1.006 del Código Civil). La posición jurídica del transmitente y transmisor.”, *Anuario de Derecho Civil*, vol. 49, n 4, 1996, pp. 1541-1598.

García Berro, F. “Apuntes para una reordenación del tratamiento interno de la elusión fiscal.”, *Nueva Fiscalidad*, n 1, 2020, pp. 25-76.

García Cueto, E., “El complejo fenómeno sucesorio y la vocación hereditaria” en García Cueto, E., *La ineffectuación de la vocación hereditaria*, Marcial Pons, Madrid, 2022, pp. 29-161.

García de Pablos, J.F., *El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Problemas constitucionales y comunitarios*, Tesis doctoral, Madrid, 2010.

García Freiría, M. “La interpretación económica y la elusión fiscal: la necesidad de superar la hermenéutica antielusiva”, *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 198, 2023, pp. 71 - 110.

Gitrama González, M., en Albaladejo García, M. (coord.) *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales. Tomo XIV. Vol. 1º. Artículos 988 a 1034 del Código Civil*, Edersa, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1989.

González García, E., “La interpretación de las normas tributarias por la Administración.”, *Revista Técnica Tributaria*, n 29, 1995, pp. 49 - 56.

Juárez Torrejón, A., “*Legítima, sustitución vulgar, acrecimiento e interpretación del negocio testamentario [a propósito de la resolución de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública (1º) de 18 de enero de 2022]*”. *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, n. 792, 2022, págs. 2330 a 2351.

Lasarte, C. y García Pérez, C., *Derecho de Sucesiones: Principios de Derecho Civil VI*, Marcial Pons, Madrid, 2024.

Leibniz, G.W., *Nuevos ensayos sobre el entendimiento humano*, Editora Nacional, Madrid, 1983, p. 390.

Linacero De la Fuente, M. *Introducción al Derecho Civil. Nociones generales del Derecho de la Persona. Patrimonio. Animales*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2023.

Linares Gil, M. I., “Necesidad de jurisprudencia tras veinte años de conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, n 26, 2024.

López Frías, A., “Repudiación de la herencia y sustitución vulgar: la atribución de la vacante sucesoria por renuncia en supuesto complejos.”, *Revista de Derecho Civil*, vol. VI, n I, 2019, pp. 133-176.

Marín Benítez, G. “La lícita planificación fiscal y sus límites.”, en Marín Benítez, G., *La relevancia jurídica de la motivación fiscal. Influencia del business purpose en el ordenamiento tributario español.*, Dykinson, Madrid, 2009, pp. 21 – 32.

Merino Jara, I. et al., “*El fraude a la ley tributaria. El denominado conflicto en la aplicación de la norma tributaria como cláusula general antielusión*” en Merino Jara, I. (dir.), *Derecho Financiero y Tributario: Parte General.*, Tecnos, Madrid, 2022, p. 278-283.

Moya Calatayud, F., Bas Soria. J. y Sánchez Pedroche, A., *Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo 2 tomos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, p. 283.

Palazón Garrido, M. L., “Las sustituciones hereditarias” en Sánchez Calero, F. J. (coord.), *Curso de Derecho Civil IV. Derechos de familia y sucesiones*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2024, pp. 593-623.

Pérez de Castro, N., “Comentario al art. 774 del CC”, en *Comentarios al Código Civil*, Aranzadi.

Real Academia Española (s.f.). Causahabiente. En *Diccionario de la lengua española*, 23.^a ed., [versión 23.8 en línea]. Recuperado en 31 de marzo de 2025, de <https://dpej.rae.es/lema/causahabiente>.

Riera Álvarez, J., “Sobre la herencia. Fases de la sucesión.”, en Abad Tejerina, P.(coord.), *Tratado práctico de Derecho de Sucesiones*, Sepín, 2024, pp. 411-462.

Rivas Martínez, J.J., “Derecho de Transmisión y la jurisprudencia de fijación de doctrina del Tribunal Supremo”, en Murillo Villar, A. (coord.), *Homenaje al profesor Armando Torrent*, Dykinson, 2016, pp. 765-808.

Rogel. “Renuncia y ...” Vid p.251. Colina, Comentarios ... Vid p. 1183. Citado por Costas Rodal, L., “Artículo 1008” en Bercovitz Rodríguez-Cano, R. (dir.), Comentarios al Código Civil. Tomo V, Tirant lo Blanch, 2023.

Rubio Garrido, T., ¿Cómo debe interpretarse una sustitución vulgar en favor de los descendientes "por estirpes"? , *Revista Aranzadi de Derecho Patrimonial*, n 57, 2022.

Rubio Torrano, E., “Objeto de la sustitución ejemplar y carácter personalísimo del testamento”, *Revista Doctrinal Aranzadi Civil-Mercantil*, n 5, 2011, pp. 17-24.

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 aragonés*, n 24, 2018, pp. 239 – 254.

Sánchez Calero, F. J., *Curso de Derecho Civil IV: Derechos de Familia y Sucesiones*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2024.

Sánchez López, M.E., “Una posible reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la luz de los principios constitucionales.”, *Quincena Fiscal*, n 18, 2015, pp. 32-52.

Sánchez Manzano, J.D., “El desmoronamiento técnico del Impuesto sobre Sucesiones. Imbricación entre categorías civiles y tributaria autonomía de la interpretación tributaria.”, *Quincena Fiscal*, n 4, 2022.

Sánchez Manzano, J.D., “El impacto del ius delationis sobre la estructura del Impuesto sobre Sucesiones. Engarce entre Derecho privado y Derecho tributario en este contexto.”, *Quincena Fiscal*, n 17, 2024.

Santana Bugés, A.J, “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”, *Actualidad Jurídica Iberoamericana*, n 16, 2022, pp. 288-313.

Valladares Rascón, E., “Comentario al art. 3 del CC”, en *Comentarios al Código Civil*, Aranzadi.

7. ANEXO I



MINISTERIO
DE HACIENDA
Y FUNCIÓN PÚBLICA

SECRETARÍA DE ESTADO DE
HACIENDA

TRIBUNAL ECONÓMICO-
ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUNAL ECONÓMICO-
ADMINISTRATIVO REGIONAL DEL
PRINCIPADO DE ASTURIAS

Presidente:	Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias
Vocales:	Sala 3
Vocales:	FECHA: 30 de diciembre de 2021
Secretario:	
Secretario:	
José María Alcoba Arce	

PROCEDIMIENTO: 33-

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. ISD

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE:

REPRESENTANTE:

DOMICILIO:

España

En Oviedo , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra acuerdo del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias, por el que se gira liquidación, número , cuantía euros, por el I.Sucesiones y Donaciones

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Dña. con NIF falleció en , en estado de casada en únicas nupcias , de cuyo matrimonio tuvo cinco hijos, llamados: Dña.

Falleció bajo testamento otorgado en Oviedo el día , ante el notario, D. , bajo el número de su protocolo y en el que, tras declarar sus circunstancias personales, legó el usufructo universal vitalicio de todos sus bienes a su esposo, instituyó herederos universales a sus cinco hijos sustituyéndoles por sus respectivos descendientes y ordenó una serie de legados a favor de sus hijos, en nuda propiedad, consolidándose el pleno dominio al fallecimiento del usufructuario y sustituyendo vulgarmente a los llamados por sus respectivos descendientes por estípites.

El , bajo el protocolo del Notario de .

AVDA. DE SANTANDER, N° 3, 2º
PLANTA - OVIEDO
33001, OVIEDO
TEL: 985207662
FAX: 985224469



D. , aceptó la herencia de su madre y renunció pura y simplemente a los legados que en su favor se establecieron. Asimismo, en la mencionada escritura se determina que, en cuanto a los legados, los sucesores vulgares de D. , son sus hijos, D.) y Dña. , exponiendo el notario los argumentos favorables a esta determinación pese a que Dña. no habla nacido aún en el momento del fallecimiento de la causante.

Por el representante de la ahora reclamante se presentó declaración por el Impuesto sobre Sucesiones, número , y autoliquidación número , consignando un valor neto de la adquisición individual de euros y una reducción por parentesco con el causante de euros, resultando una base liquidable de euros, sin cuota a ingresar.

SEGUNDO.- Por el Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias, se emite el propuesta de liquidación provisional por el I.Sucesiones con el número , por entender que:

Pues bien, aun siendo cierto que la contribuyente es nieta de la causante y que ni siquiera había nacido a fecha de su fallecimiento, no cabe la inclusión dentro del Grupo I ya que su condición de legataria deriva de la previa renuncia de su padre a los referidos legados y por tanto y como se expondrá a continuación se le debe encuadrar en el mismo Grupo de parentesco que corresponde a su progenitor.

Todo ello en función a lo dispuesto en los artículos 28.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante LISD) y 58.1 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del mismo tributo.

Conforme a esto se debe incluir a la contribuyente en el grupo II (el que correspondería a su padre D.), debiendo corregirse en consecuencia la reducción por parentesco practicada que pasa a ser de euros en lugar de euros consignada en la autoliquidación. Como consecuencia de lo anterior resulta una deuda a ingresar de 29.690,87 euros, de los que 26.154,18 euros son cuota tributaria y 3.536,69 euros intereses de demora.

En fecha se presentan alegaciones oponiendo que existe una indebida aplicación del art. 28.1 LISD de la Ley 29/87, puesto que el precepto se refiere a los supuestos de renuncia y acrecimiento de la herencia, operando en este caso una sustitución vulgar. Se considera que prevalece el artículo 53.1 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones debiendo de tenerse en cuenta el grado que corresponde al sustituto y no al repudiante. Discrepando de la utilización de la consulta vinculante V0189-04, de 13 de octubre de 2004, entendiendo que es aplicable la Consulta General 1817-00 de 18 de octubre de 2000, o lo indicado en la Sentencia del TS J de Madrid de fecha 21 de junio de 2011.

Tras examinar las alegaciones presentadas, se emite Liquidación Provisional, número el , acuerdo notificado el , por un importe a ingresar de 29.792,70 euros, de los que 26.154,18



euros son de principal y 3.638,52 euros son de intereses de demora. Se argumenta en la acuerda notificado lo siguiente:

Los motivos que llevan a esta unidad gestora a desestimar las alegaciones, pese a reconocer la congruencia y validez de los argumentos desarrollados por el contribuyente son tres:

I.- La existencia de una consulta vinculante de la Dirección General de Tributos sobre hechos y circunstancias idénticas a las que se plantean en este supuesto, en la que se expone, detalladamente, el criterio sobre la forma en que se debe tributar en un supuesto de renuncia y sustitución vulgar (V0189-04).

El carácter vinculante de esta consulta, al contrario que el de las indicadas por el contribuyente, es la principal razón para desestimar las alegaciones, ya que así lo establece el apartado primero del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre. General Tributaria, al señalar que:

"Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta."

II.- Porque en procedimientos anteriores en los que concurren los mismos hechos y circunstancias que en el presente, este área de gestión tributaria resolvió de igual forma que aquí, y dicha resolución fue confirmada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias (Reclamaciones y).

Asimismo, planteado recurso contencioso administrativo contra uno de los procedimientos señalados en el párrafo anterior, el Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias (Sentencia 979/2017 - recurso PO 824 y 825/2016), lo desestimó, confirmando la corrección del criterio de la administración tributaria.

En dicha sentencia el Tribunal superior de Justicia declaró:

"En este sentido la norma es clara, ya que el artículo 28.1 de la Ley 29/87, ya referenciada, obliga a que en los casos de renuncia, los beneficiarios de la misma, en este caso la recurrente, deben tributar aplicando la reducción de la base imponible que corresponda a su grupo de parentesco del renunciante si es superior al del aceptante, que es lo que acontece en este caso. No estamos ante una norma civil, ni ante una norma que busque más o menos recaudación. La norma regula un tributo y su interpretación debe ser la literal, que es la que nos señala el Código Civil, en los términos más atrás expuestos. Lo que no puede haber son renuncias encaminadas a evitar que se tribute en la forma prevista, cuando existen adquisiciones "mortis causa". Si el primer llamado a la herencia renuncia, el sustituto adquiere la herencia, en este caso porque así lo ha querido el testador al instituir la sustitución vulgar de sus herederos directos, sus hijos, por los nietos, en la forma prevista en el art. 774 del Código Civil. Y en estos supuestos el grupo de parentesco que el art. 20 de la Ley 29/87, prevé para la reducción por parentesco es el del repudiante si es superior al del sustituto, por tanto en este caso el del padre de la recurrente. Esto es lo que ha hecho la resolución impugnada y al



respecto cabe decir dos cosas. Que esa interpretación no solo no es irrazonable y carente de respaldo en la literalidad de la Ley, sino que precisamente acontece lo contrario, que es una interpretación que sigue a la previsión de la norma. Y además que, la interpretación que patrocina la recurrente no es lo que recoge la literalidad del precepto. El grupo de parentesco del renunciante, si es superior al del aceptante, que es por el que opta el legislador en estos supuestos de renuncia de la herencia, tiene su razón de ser y el propio Tribunal Supremo en su sentencia de 25 de septiembre de 1998, rec. casación núm. 6166/96, así lo ha manifestado. El precepto instaura una medida de carácter fiscal razonable, que pretende evitar renuncias que busquen eludir la aplicación de los tipos impositivos o el establecimiento de bases líquidas o aplicables si no hubiera habido renuncia.

Los grupos de parentesco, que incluyen criterios de edad en el momento de fijar las reducciones, establecen una consideración de ese parentesco para establecer el grupo, y es precisamente ése uno de los criterios a tener en cuenta y a considerar. Por tanto, si que estamos ante grupos de parentesco, y en el caso de renuncia o repudiación de la herencia habrá de acudirse a la aplicación del grupo según los criterios establecidos en el art. 28 de la Ley, es decir, el del renunciante que era descendiente con más de 21 años, ya que el grupo lo integran el parentesco y la edad. Y es que, como decímos, el artículo 20 de la Ley establece una reducción de la base imponible para determinar la base liquidable en función de la edad y parentesco del obligado tributario con el causante, reducción que maneja ambas variables de forma conjunta e inescindible.

El grupo y edad del recurrente, el padre de la recurrente, es el II, y éste es el aplicable, al ser superior al de la adquiriente, todo ello a tenor de la especialidad recogida en el art. 28 de la Ley para supuestos como el aquí litigioso en el que la aceptante estaría en el grupo I y lograría, con la renuncia de su padre y la entrada en juego de la sustitución, una reducción mayor. Por tanto, insistimos, la reducción será la correspondiente al grupo del padre renunciante que es superior, el grupo II."

III.- Por último y sin dejar de reconocer que ni en la consulta vinculante ni en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia se han tomado en consideración argumentos similares a los ahora planteados por el contribuyente y que el criterio que este propone permite una interpretación más congruente de los artículos 53 y 58 del reglamento haciéndolos compatibles, no se debe olvidar que así como en la ley 29/1987 existe un artículo el 28.1 que regula la tributación para supuestos de renuncia y que es desarrollado reglamentariamente en el 58.1, no existe ningún artículo "equivalente" al 53, por lo que dicho artículo no puede prevalecer, dado su inferior rango normativo, sobre lo dispuesto en el artículo 28.1 de la Ley.

La sucinta mención que, sobre la sustitución, hace el apartado f) del artículo 26 de la Ley 29/1987, no puede servir para enervar este último argumento. La regulación que contiene se refiere a la determinación de la existencia de una o dos transmisiones sujetas al impuesto y a la determinación del parentesco, pero con la finalidad de diferenciar entre las diferentes clases de sustituciones que establece nuestra normativa civil (vulgar frente a la pupilar y ejemplar), no para fijar la tributación de los supuestos de sustitución como excepciones a la regla general de la renuncia.

Pues bien, aun siendo cierto que la contribuyente es nieta de la causante y que



atendiendo que no habla nacido a fecha de devengo y por tanto su edad era inferior a 21 años, no cabe la inclusión dentro del Grupo I ya su condición de legataria deriva de la previa renuncia de su padre a los referidos legados y por tanto y como se expondrá a continuación se le debe encuadrar en el mismo Grupo de parentesco que correspondía a su progenitor.

Todo ello en base al reconocimiento efectuado, en el protocolo por el notario D. que en base a la Interpretación que realiza de una Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 6 de junio de 2016 considera pertinente tener por legataria de su abuela a Dña. en su condición de sustituto de su padre pese al hecho de no haber nacido a fecha de fallecimiento de Dña.

Esto es así, en base a lo dispuesto en los artículos 28.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y 58.1 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del mismo tributo, que dispone lo siguiente:

Artículo 28.1

" 1. En la repudiación o renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o legado, los beneficiarios de la misma tributarán por la adquisición de la parte repudiada o renunciada, aplicando siempre el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente. En cuanto al parentesco con el causante, se tendrá en cuenta el del renunciante o el del que repudia cuando tenga señalado uno superior al que correspondería al beneficiario."

Artículo 58.1

" 1. En la repudiación o renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o legado, los beneficiarios de la misma tributarán por la adquisición de la parte repudiada o renunciada aplicando siempre el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente. En cuanto al parentesco con el causante, se tendrá en cuenta el del renunciante o el del que repudia cuando tenga señalado un coeficiente superior al que correspondería al beneficiario.

Si el beneficiario de la renuncia recibiese directamente otros bienes del causante, sólo se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior cuando la suma de las liquidaciones practicadas por la adquisición separada de ambos grupos de bienes fuese superior a la girada sobre el valor de todos, con aplicación a la cuota íntegra obtenida del coeficiente que corresponda al parentesco del beneficiario con el causante."



cláusula de sustitución vulgar para los supuestos de renuncia, entendiendo que es aplicable la Consulta General 1817-00 de 18 de octubre de 2000, o lo indicado en la Sentencia del TS J de Madrid de fecha 21 de junio de 2011. Debe anularse la liquidación notificada en función a lo indicado en el artículo 26 f) de la Ley y el artículo 53 del Reglamento del Impuesto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

si el acuerdo de liquidación notificado el _____ del Área de Gestión Tributaria de los Servicios Tributarios del Principado de Asturias, objeto de impugnación, se encuentra o no ajustado a derecho. Concretamente, cual es el Grupo de parentesco en que debe encuadrarse, a efectos de liquidación del Impuesto, el beneficiario en el caso de renuncia del legado del hijo de la fallecida a favor de sus hijos, nietos por tanto de la fallecida.

TERCERO.- La voluntad de una persona recogida en su testamento puede contener llamamientos a la herencia (esto es, a título universal), lo que se llama heredero, o por el contrario, a título particular, como legatario.

Con arreglo al artículo 881 del Código Civil

[El legatario adquiere derecho a los legados puros y simples desde la muerte del testador, y lo transmite a sus herederos.]

Señala el artículo 890.2 del Código Civil

[El heredero que sea al mismo tiempo legatario podrá renunciar la herencia y aceptar el legado, o renunciar éste y aceptar aquélla]

La renuncia a un legado es una declaración de voluntad por la que el titular de un derecho subjetivo hace dejación del mismo pues rechaza hacer suyo un derecho que podría haber adquirido, pero que por dicha renuncia, no llega adquirir. En los legados, cabe sustitución vulgar (art. 789 del Código Civil) por lo que si un designado legatario renuncia al legado, se producirá su sustitución vulgar si el testador la ha previsto expresamente.

En el presente caso en el testamento otorgado el _____, se dispone lo siguiente: "ORDENA los siguientes legados en nuda propiedad, consolidando el pleno dominio al fallecimiento del usufructuario y sustituyendo vulgarmente a los llamados por sus respectivos descendientes por estírpes". No existiendo



controversia en cuanto a la interpretación que debe otorgarse a esta cláusula, al prever la sustitución vulgar de los legatarios.

CUARTO.- Centrándonos en los efectos tributarios de esta sustitución, resultan aplicables al presente supuesto en primer lugar, el art. 28 LISD, que bajo el epígrafe "Repudiación y renuncia a la herencia", dispone lo siguiente:

«1. En la repudiación o renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o legado, los beneficiarios de la misma tributarán por la adquisición de la parte repudiada o renunciada aplicando siempre el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente. En cuanto al parentesco con el causante, se tendrá en cuenta el del renunciante o el del que repudia cuando tenga señalado uno superior al que correspondería al beneficiario. 2. En los demás casos de renuncia en favor de persona determinada, se exigirá el impuesto al renunciante, sin perjuicio de lo que deba liquidarse, además, por la cesión o donación de la parte renunciada. 3. La repudiación o renuncia hecha después de prescrito el impuesto correspondiente a la herencia o legado se reputará a efectos fiscales como donación».

Considera además aplicable la Administración el art. 58.1 del Reglamento del Impuesto que establece:

«1. En la repudiación o renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o legado, los beneficiarios de la misma tributarán por la adquisición de la parte repudiada o renunciada aplicando siempre el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente. En cuanto al parentesco con el causante, se tendrá en cuenta el del renunciante o el del que repudia cuando tenga señalado un coeficiente superior al que correspondería al beneficiario. Si el beneficiario de la renuncia recibiese directamente otros bienes del causante, sólo se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior cuando la suma de las liquidaciones practicadas por la adquisición separada de ambos grupos de bienes fuese superior a la girada sobre el valor de todos, con aplicación a la cuota íntegra obtenida del coeficiente que corresponda al parentesco del beneficiario con el causante.

2. En los demás casos de renuncia en favor de persona determinada, se exigirá el impuesto al renunciante, sin perjuicio de lo que deba liquidarse, además, por la cesión o donación de la parte renunciada.

3. La repudiación o renuncia hecha después de prescrito el impuesto correspondiente a la herencia o legado se reputará a efectos fiscales como donación».

Interpreta la Administración actuante que a efectos fiscales debe distinguirse entre renuncia propiamente dicha, que es la renuncia pura, simple y gratuita, en este caso al legado y sin designación de beneficiario concreto, que denominaremos renuncia abdicativa o mera repudiación, y la renuncia traslativa, a favor de persona o personas determinadas. La renuncia abdicativa no implica transmisión del derecho a suceder por parte del renunciante, heredando los del grado siguiente por su propio derecho y sin que puedan representar al repudiante (art. 923 del C.Civil). En ese caso, el renunciante no soporta liquidación alguna, dado que no habiendo aceptado la herencia a su favor los bienes no han entrado en su esfera patrimonial; el beneficiario de la renuncia tiene que tributar por el ISD como consecuencia de la



adquisición de la parte repudiada, y de acuerdo con el art. 28 LISD, teniendo en cuenta el del renunciante si éste tiene señalado un coeficiente superior al que correspondería al beneficiario, cautela que establece la ley con la finalidad de evitar que por medio de esta renuncia, se eluda la mayor carga fiscal que le correspondería al beneficiario designado en primer lugar.

Resulta incontrovertido que nos hallamos ante una renuncia pura y simple, esto es, una renuncia abdicativa de D. , quien en escritura pública de manifiesta que "renuncia pura y simplemente a los legados ordenados a su favor en el citado testamento, por su madre" sin designar beneficiario, de modo que heredan los del grado siguiente, esto es, los hijos del renunciante, la aquí reclamante y su hermano , en su condición de sustitutos vulgares.

QUINTO.- La controversia surge en relación al Grupo de parentesco del art. 20 de la LISD en que debe incluirse a los beneficiarios a los efectos de liquidación del Impuesto. Manifiesta la recurrente que debe incluirse en el Grupo I de parentesco por ser descendiente menor de 21 años, y no en el Grupo II como liquida la Administración, alegando una errónea interpretación del art. 28 LISD frente a lo dispuesto en el art. 26 LISD que considera aplicable al presente supuesto.

Ante todo debe señalar este Tribunal que el invocado art. 26 LISD se refiere al concreto supuesto de adquisición hereditaria de usufructos, aun cuando nada de su contenido desvirtúa la argumentación de la oficina gestora en la medida en que afirma que en la sustitución vulgar, el sustituido hereda al causante, circunstancia que en modo alguno es negada ni por la Administración actuante ni por este órgano revisor. Lo que se discute aquí es en qué forma debe tributar esa adquisición directa del legatario, habida cuenta de que se ha producido sin ser el primer designado en la disposición testamentaria, a través de la institución de la renuncia de quien dispone de un sustituto vulgar.

La cuestión se plantea por la aparente discordancia entre lo aplicado por la Administración, demandante del art. 58 del Reglamento del impuesto, y el tenor literal del art. 53.1 de ese mismo Reglamento, en los siguientes términos:

Art. 53. Sustituciones.

1. En la sustitución vulgar se entenderá que el sustituto hereda al causante y, en consecuencia, se le exigirá el Impuesto cuando el heredero instituido falleciera antes o no pudiera o quisiera aceptar la herencia, teniendo en cuenta su patrimonio preexistente y atendiendo a su parentesco con el causante.

Pretende la reclamante que dado que su adquisición se ha producido en su condición de sustituta vulgar del renunciante, resulta aplicable el art. 53 del Reglamento en orden a fijar el coeficiente correspondiente a su propio parentesco con el causante. Ahora bien, considera este Tribunal que no resulta posible plantear la presente discrepancia en términos de determinar cual de los preceptos reglamentarios tiene prelación en el supuesto de una sustituta vulgar que accede a la herencia previa renuncia del designado heredero o legatario en primer lugar. Y



ello porque no cabe obviar la imprescindible y preferente disposición con rango legal y en consecuencia, superior a cualquier disposición reglamentaria, que contiene el art. 28 LISD, determinando con absoluta claridad que si existe repudiación o renuncia pura, simple o gratuita, es preciso comparar el coeficiente de parentesco que correspondería tanto al renunciante como al beneficiario de la renuncia, aplicando el del beneficiario salvo que el del primero resulte superior.

En consecuencia, en los supuestos de adquisición de herencia por un sustituto vulgar que accede a dicha herencia por renuncia o repudiación del instituido en primer lugar, para liquidar la cuota correspondiente se tomarán en cuenta, tal y como establece el art. 53.1 del Reglamento del Impuesto, el patrimonio preexistente del sustituido y su parentesco con el causante. Ahora bien, si el coeficiente correspondiente a ese parentesco es inferior al que correspondería al sustituido, por aplicación del mandato legal del art. 28 LISD y en consonancia con la norma reglamentaria contenida en el art. 58.1 RISD, se tendrá en cuenta el coeficiente del renunciante o el del que repudia. Resultando plenamente coherente esta interpretación conjunta con la finalidad de la norma tributaria que, tal y como ha manifestado el Tribunal Supremo, resulta razonable y legítima en la medida en que pretende evitar la reducción de los tipos impositivos directamente derivadas de determinadas actuaciones de los contribuyentes. Así, en Sentencia de 25 de septiembre de 21998, en Recurso de Casación 6166/1966, ha confirmado que la intención del legislador al redactar el artículo 28 LISD fue establecer una distinción entre aquellos casos en que se adquiere la herencia por sucesión, testada o intestada, y aquellos otros en los que la sucesión se produce como consecuencia de la renuncia o repudiación del llamado a la herencia. Así, afirma que "*ese hecho jurídico diferenciador, esto es, la renuncia o repudiación del instituido, el que el legislador valora como relevante a efectos fiscales, aplicando el grado de parentesco del que renuncia o repudia, si es mayor que el del beneficiario, lo que,, está plenamente justificado como medida razonable a fin de evitar que las renuncias o repudiaciones den lugar a reducciones del tipo impositivo que resultaría aplicable si no se hubieran producido, evitando asimismo cualquier posible actuación de los contribuyentes orientada a reducir aquel tipo impositivo*".

La interpretación plasmada en la presente resolución se ve confirmada por la sentencia 979/2017 del TSJ de Asturias de 4 de diciembre de 2017, en recurso contencioso-administrativo 825/2016, así como resolución dictada por el TEAC en recurso de alzada ordinario núm. 00/3783/2018, de 25 de marzo de 2021.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

RECURSOS



Contra la presente resolución puede interponer recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias en el plazo de dos meses a partir del día siguiente a la fecha de esta notificación. Sin perjuicio del recurso de anulación previsto en el artículo 241 bis de la LGT, que se podrá interponer, en los casos señalados en el citado artículo, en el plazo de 15 días a partir del día siguiente a la fecha de esta notificación, ante este Tribunal Económico-Administrativo.

NOTA INFORMATIVA

En cumplimiento del apartado Séptimo, 1.1.2, de la Resolución de 21 de diciembre de 2005 de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos (BOE del 3 de enero de 2006), se informa del contenido de los artículos siguientes, por ser de interés en caso de que de la presente resolución resulte una cantidad a ingresar sin necesidad de practicar una nueva liquidación, si hubiera mediado suspensión del procedimiento de recaudación durante la tramitación de la reclamación.

RGRVA. Art. 66.1

1. "Los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias. La interposición del recurso de alzada ordinario por órganos de la Administración no impedirá la ejecución de las resoluciones, salvo en los supuestos de suspensión".

RGRVA. Art. 66.6

6. "Cuando la resolución administrativa confirme el acto impugnado y éste hubiera estado suspendido en periodo voluntario de ingreso, la notificación de la resolución iniciará el plazo de ingreso del artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Si la suspensión se produjo en periodo ejecutivo, la notificación de la resolución determinará la procedencia de la continuación o del inicio del procedimiento de apremio, según que la providencia de apremio hubiese sido notificada o no, respectivamente, con anterioridad a la fecha en la que surtió efectos la suspensión...;"

LGT Art. 233.8

8. "La suspensión de la ejecución de acto se mantendrá durante la tramitación del procedimiento económico administrativo en todas sus instancias..."

LGT Art. 233.9

9. "Se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. Dicha suspensión continuará, siempre que la garantía que se hubiese aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación la suspensión solicitada.

Tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá en los términos previstos en el párrafo anterior sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión



[judicial".

- PLAZOS DE INGRESO

LGT Art. 62.2, 62.5 y 62.7

2. "En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en periodo voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:

a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente".

5. "Una vez iniciado el periodo ejecutivo y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los siguientes plazos:

a) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente".

7.- "Las deudas tributarias aduaneras y fiscales derivadas de operaciones de comercio exterior deberán pagarse en el plazo establecido por su propia normativa".