

El devengo del Impuesto sobre Sucesiones se produce en la fecha del fallecimiento del causante y no en la de reconocimiento posterior de heredero forzoso

El objeto del presente recurso consiste en determinar el momento del devengo del Impuesto sobre Sucesiones -IS- cuando la adquisición de heredero forzoso se produce como consecuencia del reconocimiento de una filiación por sentencia firme dictada con posterioridad al fallecimiento del progenitor y causante.

Partiendo de que el fallecimiento del causante determina el devengo del IS, sin perjuicio de que no dé lugar, por sí solo, a la adquisición de los bienes, y que la determinación legal de la filiación tiene efectos retroactivos, al constituir una obligación natural que surge desde el momento del nacimiento, declara el Tribunal que el momento en que se produce el devengo del IS, en el supuesto de la adquisición de heredero forzoso como consecuencia del reconocimiento de una filiación por sentencia firme dictada con posterioridad al óbito del progenitor y causante, es el del fallecimiento del causante y no la fecha de la firmeza de la sentencia que declare la filiación.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección 2.ª

Sentencia 265/2024, de 19 de febrero de 2024

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 5126/2022

Ponente Excmo. Sr. MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

En Madrid, a 19 de febrero de 2024.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. 5126/2022, interpuesto por la procuradora doña María del Carmen Benítez López, en representación de don Teodulfo, contra la sentencia dictada el 22 de marzo de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en el recurso núm. 13/2021.

Han comparecido como partes recurridas la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado, y la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS, representada por un Letrado de su Servicio Jurídico.

Ha sido ponente la Excmo. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 22 de marzo de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, que desestimó el recurso contencioso-administrativo n.º 13/2021 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central desestimatoria, a su vez, del recurso de

alzada formulado contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias por la que se confirma la liquidación relativa al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dictada por la Administración de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Canarias.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLO: 1.º.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Teodulfo contra la resolución del TEAC de 28 de octubre de 2020; acto que confirmamos por ser ajustado a Derecho.

2.º.- Imponer las costas del recurso a la parte actora, hasta el límite, por todos los conceptos, de 500 euros por cada una de las administraciones demandadas".

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La procuradora doña María del Carmen Benítez López, en representación de don Teodulfo, asistido del letrado don Ernesto Juan Falcón Alarcón, preparó recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los artículos 24 de la Ley 29/1987, 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre) ["LISD"]; 47.3 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Impuesto de Sucesiones y Donaciones (BOE de 16 de noviembre) ["RISD"] y 120, 133, 135, 136 y 807 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil ["CC"].

Razona que "el nacimiento del derecho a aceptar la herencia (*ius delationis*), el artículo 807 CC de la institución de heredero forzoso y el n.º 3 del art. 24 de la Ley 29/1987, 18 de diciembre, ha afectado directamente al resultado del proceso pues al concluir el *Tribunal a quo* como concluye, esto es, que la fecha del devengo del impuesto de sucesiones se produce el día del fallecimiento del causante la consecuencia es que resulta de aplicación la norma tributaria vigente en tal momento, y consecuentemente se produce perjuicio para los derechos de mi representado consistente en que no puede beneficiarse de la bonificación del 99,9% de la cuota del Impuesto de Sucesiones que estaba vigente a la fecha de la firma de la sentencia y no lo estaba a la fecha del fallecimiento".

2. La Sala de instancia, por auto de 2 de junio de 2022, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, don Teodulfo, como parte recurrente, y la Administración General del Estado y la Comunidad Autónoma de Canarias, como partes recurridas, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 15 de marzo de 2023, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Determinar el momento en que se produce el devengo del Impuesto sobre Sucesiones cuando la adquisición de la condición de heredero forzoso se produce como consecuencia del reconocimiento de una filiación por sentencia firme dictada con posterioridad al óbito del progenitor y causante.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, los artículos 24 de la Ley 29/1987, 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones; 21 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 120 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil, así como la Disposición Adicional 19 de la Ley 14/2007, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2008".

2. La procuradora doña María del Carmen Benítez López, en la representación ya acreditada de don Teodulfo, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 24 de mayo de 2023, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Tras aportar fechas, datos y hechos para completar el resumen recogido en el auto de admisión, aduce que la fecha de la adquisición de la herencia no es la del óbito del causante sino que debe tomarse la fecha de la firmeza de la sentencia de filiación, pues es con esta resolución que el hijo natural no reconocido antes por los otros medios que articula nuestro derecho, obtiene el reconocimiento de legitimario y, por ello, necesariamente el devengo del impuesto ha de coincidir con tal fecha, debiendo entonces aplicarse a la liquidación la norma del impuesto de sucesiones vigente en ese momento con todas sus determinaciones, incluida la bonificación a que tiene derecho el descendiente directo del causante.

Sostiene que la sentencia recurrida hace suya la conclusión del Tribunal Regional de Canarias, pero no llega a exponer, siquiera de forma indiciaria, cómo puede un hijo natural no reconocido por su fallecido progenitor defender los derechos hereditarios que le puedan corresponder en la herencia dejada por su padre biológico frente al resto de los interesados en la misma cuando no tenía, al momento del fallecimiento del progenitor, la condición de hijo legal de éste y que por ello carece de título de *legitimario*.

Afirma que, en ausencia de las tres primeras posibilidades recogidas en el artículo 120 CC para determinar legalmente la filiación no matrimonial, y habiendo fallecido el causante, el hijo natural únicamente puede lograr el reconocimiento de su filiación por sentencia firme y consecuencia directa de la determinación de la filiación deviene el derecho a aceptar o repudiar la herencia, pues así lo prevé el artículo 807 Código Civil. Entonces, no puede nacer el derecho a la herencia como heredero forzoso antes del momento en que se determine la filiación, pues aquél nace necesariamente de la filiación determinada legalmente, ni, por la misma razón, puede nacer antes de la determinación de la filiación la obligación de tributar por el Impuesto de Sucesiones como heredero forzoso, pues no tiene tal condición el hijo no reconocido por su progenitor.

Esgrime que "[...] haciendo una interpretación integradora y armónica de las normas tributarias y civiles de oportuna aplicación, citadas como infringidas, que la ausencia de reconocimiento del obligado tributario como hijo y heredero forzoso al momento del fallecimiento del causante, impide al mismo *la efectiva adquisición* de los bienes de la herencia, óbice que desaparecerá únicamente con la firmeza de la sentencia filiación, pues si bien, como luego se acreditó en este caso por prueba de análisis de marcadores de ADN, era hijo del causante desde su nacimiento, conforme a las normas civiles que rigen la sucesión mortis causa en modo alguno podía acceder a la herencia al momento del fallecimiento del progenitor".

Considera que esta es una situación "[...]" que debe incardinarse entre los supuestos excepcionales previstos por el artículo 24.3 de la Ley 29/1987, 18 de diciembre, sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones así como artículo 47.3 del Real Decreto 1629/1991 sobre el Reglamento de Impuesto de Sucesiones y Donaciones (BOE 16 de noviembre), que citamos infringidos por la sentencia recurrida, pues no cabe duda que supone una verdadera limitación a la *efectiva adquisición del derecho a la herencia* el hecho de que carezca el recurrente de legitimación alguna para reclamar la herencia frente a otros interesados a pesar de ser hijo natural del causante hasta que el recurrente no logre ser reconocido como heredero forzoso por sentencia que determine su filiación respecto del causante, resolución que, además en este concreto caso, ordenó la cancelación de la inscripción de filiación paterna previa contradictoria que constaba en el registro civil".

A juicio de la recurrente, resulta aplicable la distinción introducida por la Sala en STS de 4 de marzo de 2010, rec. 11384/2003.

Concluye que la aplicación correcta del derecho obliga a que, en estos casos de adquisición de la condición de heredero forzoso devenida por sentencia firme de filiación dictada con posterioridad al óbito del progenitor, se fije como fecha del devengo del Impuesto de Sucesiones la fecha de la firmeza de la sentencia de filiación y, como consecuencia de ello, debe aplicarse a la liquidación del impuesto la norma tributaria del Impuesto de Sucesiones y Donaciones en la redacción vigente a la fecha de la firmeza de la sentencia de filiación, incluida la bonificación del 99.9% en la cuota prevista para los descendientes directos de los causantes, según la Disposición Adicional Décimo Novena de la Ley 14/2007, de 27 de diciembre que entró en vigor el 1 de enero de 2008.

Deduca la siguiente pretensión:

"[...] se dicte sentencia por la que la Sala de lo Contencioso resuelva:

a) Casar y anular la Sentencia recurrida ya referenciada.

b) Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por esta representación ante Tribunal Superior de Justicia de Canarias Sala de lo Contencioso contra los actos impugnados en el mismo y, en su consecuencia, se reconozca y declare que la Liquidación Provisional núm. NUM000 de fecha 9 de octubre de 2014 dictada en el expediente de Impuesto de Sucesiones N.º NUM007 de la Comunidad Autónoma de Canarias Administración de Tributos Cedidos; la resolución adoptada el 30 de junio de 2017 por el TEAR Canarias que desestima la reclamación económico-administrativa núm. NUM001; y la que resolvió Recurso de Alzada del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 28 de octubre de 2020, recaída en la reclamación económica administrativa NUM003 objeto de impugnación no son conformes a Derecho y, por ello, deben ser declaradas nulas pues a diferencia de lo que estima el Tribunal "a quo" en su sentencia, la fecha del devengo del Impuesto de Sucesiones en estos casos no es la fecha del fallecimiento del causante, sino que es la fecha de la firmeza de la sentencia que declara la filiación del heredero forzoso (obligado tributario) y por ello resulta de aplicación la norma tributaria en la redacción vigente en ese momento y en su consecuencia, en este caso resulta de aplicación la bonificación del 99,9% prevista para los descendientes directos de los causantes que entró en vigor desde el 1 de enero de 2008".

Termina suplicando a la Sala:

"[...] en su día dicte Sentencia por la que habiendo lugar a estimar el recurso de casación preparado:

a) Case, anule y deje sin efecto la Sentencia recurrida ya referenciada.

b) Estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por esta representación contra los actos impugnados en el mismo y por ello se declare que la Liquidación Provisional núm. NUM000 de fecha 9 de octubre de 2014 dictada en el expediente de Impuesto de Sucesiones n.º NUM007 de La Comunidad Autónoma de Canarias Administración de Tributos Cedidos; la resolución adoptada el 30 de junio de 2017 por el TEAR Canarias que desestima la reclamación económico-administrativa núm. NUM001; y la que resolvió Recurso de Alzada del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 28 de octubre de 2020 recaída en la reclamación económica administrativa NUM003 objeto de impugnación, no son conformes a Derecho y por ello declare la nulidad de las mismas y se estime de aplicación la Bonificación del 99,90% de la cuota prevista para los descendientes directos vigente prevista para los descendientes directos de los causantes en la Disposición Adicional Décimo Novena de la Ley 14/2007, de 27 de diciembre, todo ello con imposición de las costas de la instancia y de este recurso a la parte recurrida". (sic).

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

1. El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición en fecha 6 de julio de 2023.

Tras recoger los antecedentes del caso, reproduce el artículo 21 LGT y el art. 24 LISD, y señala que la LISD no distingue si las adquisiciones hereditarias se efectúan a título de heredero, de legatario o de cualquier otro título sucesorio, lo que se confirma en el art. 10.1 RLISD a cuyo tenor, constituye el hecho imponible del Impuesto: "*a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio*", añadiendo el art.10.2 RLISD que "*Las adquisiciones a que se refiere la letra a) del apartado anterior se entenderán realizadas el día del fallecimiento del causante, por lo que para exigir el Impuesto bastará que esté probado el hecho originario de la transmisión, aunque no se hayan formalizado ni presentado a liquidación los documentos, inventarios o particiones*".

Cita el art. 47 RLISD, sobre "*Devengo*", que reproduce el art. 24 LISD y únicamente añade, en el apartado 3 "*in fine*", que se atenderá al momento en que desaparezcan las limitaciones (condición, término, etc.), no solo para entender realizada la adquisición, sino también "*para determinar el valor de los bienes y los tipos de gravamen*".

Seguidamente reproduce el tenor de los artículos 806, 807, 808, 989, 120 y 112 del Código Civil, así como los términos de la STS de 17 de febrero de 2011, rec. 2124/2006, ratificada en otras como la STS de 26 de octubre de 2012, rec. 6745/2009, que analizaban el momento en que debían cumplirse los requisitos de la reducción del 95% por sucesión en empresa individual o negocio profesional, en las que se señaló que: "*Al tratarse de un Impuesto --el de Sucesiones-- de devengo instantáneo, los requisitos para exigir la reducción deberán cumplirse en la fecha del devengo*". Añade que esta doctrina se ha confirmado en otras sentencias más recientes como las SSTs de 5-4-2019 y 8-4-2019, RRCA 2313/2017 y 2173/2017, con ciertas matizaciones dirigidas a acomodar el impuesto sobre sucesiones como impuesto instantáneo al IRFP e Impuesto de Patrimonio, en cuanto impuestos periódicos.

Afirma que la "[...] consecuencia que, a juicio de esta representación, resulta del conjunto de preceptos trascritos y de la jurisprudencia citada, es que, en los supuestos en que la condición de heredero forzoso se adquiere después del fallecimiento del causante, como consecuencia del reconocimiento de una filiación por sentencia firme, la filiación produce sus efectos desde que tiene lugar, por lo que el hijo, heredero forzoso en cuanto tal, era ambas cosas (hijo y heredero) al tiempo del fallecimiento. Y ello, aunque la sentencia que así lo declare sea posterior. Se añade que si, como tal hijo, el heredero acepta la herencia, el efecto de la aceptación se retrotrae también al momento del fallecimiento. El resultado es que el ISucs se devenga en la fecha del fallecimiento; no en la fecha de la sentencia que declara la filiación".

En relación con las pretensiones formuladas de contrario, sostiene que no comparte los argumentos del recurrente pues omiten que la determinación legal de la filiación tiene efectos retroactivos porque así lo dice expresamente el Código Civil, sin que nada diga sobre este punto el escrito de interposición de la parte actora. Añade que tampoco cabe aceptar que la efectividad de la adquisición de los bienes, en caso de filiación aun no declarada, se encuentra suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación. Este precepto está pensando en pactos entre partes que condicionan o posponen la adquisición de la propiedad sobre los bienes, siendo así que el escenario que nos ocupa se refiere a la adquisición de la condición misma de heredero forzoso que deriva, ex lege, de la propia filiación.

Termina suplicando a la Sala:

"[...] dicte sentencia por la que desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho".

2. El Letrado del Servicio Jurídico del Gobierno de Canarias, en la representación que ostenta, emplazado también como parte recurrida, presentó escrito de oposición al recurso de casación fechado el 9 de junio de 2023, en el que alega, al igual que la sentencia de instancia, que la fecha del

devengo es la del fallecimiento, por lo que entrando en vigor la bonificación el 1-01-2008, posterior al fallecimiento de fecha 17-10-2006, no procede su aplicación.

Sostiene que el artículo 24 LISD no recoge como excepción el supuesto de que aparezca de forma sobrevenida, solo recoge cuando el título de transmisión contenga la condición, por lo que siendo una excepción debe ser de interpretación restrictiva.

Añade que los efectos de la sentencia de filiación deben ser que era hijo del causante desde su nacimiento y, por tanto, el hecho de que el testamento no lo mencionase, no implica que a su muerte no fuera heredero forzoso, debiendo devengar el impuesto a la muerte del causante.

Termina suplicando a la Sala:

"[...] Tener por presentado este escrito en tiempo y forma, por opuesto al recurso de casación, y solicitando su desestimación, confirmando la Sentencia de Instancia".

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 17 de julio de 2023, el recurso quedó concluso y pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 18 de diciembre de 2023, se designó ponente a la Excm. Sra. D.ª. Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 13 de febrero de 2024, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en determinar el momento en que se produce el devengo del impuesto sobre sucesiones cuando la adquisición de la condición de heredero forzoso se produce como consecuencia del reconocimiento de una filiación por sentencia firme dictada con posterioridad al óbito del progenitor y causante.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

2.1. La Administración Tributaria de Canarias dictó acuerdo de liquidación provisional n.º NUM000, en fecha 9 de octubre de 2014, girada al hoy recurrente en el expediente por el Impuesto sobre Sucesiones, en relación con el fallecimiento de D. Luis Enrique, producido el 17 de octubre de 2006.

Anteriormente, según se hace constar en la sentencia recurrida, se había dictado un acuerdo de liquidación provisional que partía de las disposiciones testamentarias del causante en las que el recurrente no constaba como hijo ni como heredero, sino tan solo como legatario. Fue el reconocimiento judicial como hijo del causante, por sentencia en la que se determinó la filiación de 7 de abril de 2008, confirmada en apelación en sentencia de 23 de noviembre de 2009, el que motivó el dictado de una nueva liquidación que se sitúa en el origen de esta litis.

2.2. Frente a esta segunda liquidación se interpuso reclamación económico-administrativa que fue desestimada por resolución de 30 de junio de 2017 dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias, en el expediente de reclamación NUM001.

2.3. Formulado recurso de alzada contra esta resolución fue, asimismo, desestimado por resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 28 de octubre de 2020.

2.4. Contra esta última resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, que lo desestimó en sentencia de 22 de marzo de 2022, objeto del presente recurso de casación.

La ratio decidendi, por lo que a la cuestión planteada en el recurso de casación interesa, se contiene en el fundamento de derecho cuarto, en el que sostiene lo siguiente:

"Finalmente, alega el demandante que la fecha de la adquisición de la herencia no es la fecha del fallecimiento del causante sino el día de la resolución judicial que declara la filiación, a los efectos de poder aplicar la bonificación del 99,9% recogida en la Disposición Adicional Decimonovena de la Ley 14/2007, de 27 de diciembre.

A este respecto, debemos destacar que el artículo 21 de la Ley General Tributaria define el devengo como el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal; especificando a continuación que la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.

En el ámbito propio del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones el artículo 24 de su ley reguladora, Ley 29/1987, de 18 de diciembre, establece que en las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil. El número 3 de este precepto señala que toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan.

De este modo como bien señala el Tribunal Regional, la existencia de un procedimiento judicial de filiación no supone una limitación de este tipo, pues el reclamante era hijo desde su nacimiento y, en consecuencia, heredero forzoso, a pesar de que no se mencionara por el causante en el testamento.

Por tanto, la reducción por parentesco aplicada es la que correspondía a los descendientes en la fecha de devengo, la del fallecimiento, sin que pueda aplicarse la bonificación del 99,9 % recogida en la Disposición Adicional Decimonovena de la Ley 14/2007 de 27 de diciembre, toda vez que la entrada en vigor de la misma se produjo el 1 de enero de 2008, esto es, con posterioridad a la fecha de fallecimiento de D. Luis Enrique."

SEGUNDO. Preceptos concernidos en este proceso.

1. Conforme al auto de admisión, la resolución de la cuestión que suscita este recurso requiere la interpretación del artículo 24 de la Ley 29/1987, 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones ["LISD"], que regula el devengo del impuesto y establece:

"1. En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil. No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo.

(...)

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

Asimismo, el artículo 21 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"], relativo al *Devengo y exigibilidad*, recoge que:

"1. El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.

La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.

2. La ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo."

2. A su vez, será necesario también tomar en consideración lo estipulado en la Disposición Adicional Decimonovena de la Ley 14/2007, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2008, cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 2008, que introduce el beneficio fiscal cuya aplicación demanda el recurrente:

"1. Los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicarán una bonificación del 99,9% de la cuota tributaria derivada de las adquisiciones "mortis causa" y de cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario."

3. En último término, dispone el artículo 120 del Código Civil ["CC"], en la redacción aplicable *ratione temporis*, dada por la Ley 11/1981, de 13 de mayo, que:

"La filiación no matrimonial quedará determinada legalmente:

1.º Por el reconocimiento ante el encargado del Registro Civil, en testamento o en otro documento público.

2.º Por resolución recaída en expediente tramitado con arreglo a la legislación del Registro Civil.

3.º Por sentencia firme.

4.º Respecto de la madre, cuando se haga constar la filiación materna en la inscripción de nacimiento practicada dentro de plazo, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Registro Civil".

Asimismo, resulta necesario tener presente lo dispuesto en el artículo 112 del mismo texto legal:

"La filiación produce sus efectos desde que tiene lugar. Su determinación legal tiene efectos retroactivos siempre que la retroactividad sea compatible con la naturaleza de aquellos y la Ley no dispusiere lo contrario".

TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala.

1. Como hemos señalado, el auto de admisión nos solicita determinar el momento en que se produce el devengo del impuesto sobre sucesiones cuando la adquisición de la condición de heredero forzoso se produce como consecuencia del reconocimiento de una filiación por sentencia firme dictada con posterioridad al óbito del progenitor y causante.

Tal y como recoge el auto de admisión, no se ha fijado doctrina por esta Sala sobre la fijación del devengo del impuesto en los supuestos en que la adquisición de la condición de heredero se produzca con posterioridad al fallecimiento del causante y por causa de la determinación legal de la filiación no matrimonial. En efecto, si bien sí se ha emitido algún pronunciamiento interpretando el apartado 3 del artículo 24 LISD, en el sentido de que la ley posibilita la adquisición en un momento posterior cuando el título transmisivo contenga una condición, término, o, fideicomiso, sosteniendo la sentencia de 28 de marzo de 2006 (recurso n.º 6806/2000, ECLI:ES:TS:2006:2098) que en ese caso el embargo no constituye limitación o condición, sin embargo es lo cierto que no existe ninguno que plantee las consecuencias de que el título no contenga tal condición y se produzca el reconocimiento de la filiación con posterioridad al fallecimiento del causante.

Es más, en la sentencia de esta Sala de 7 de mayo de 2013 (rec. 6305//2010), se examinó el momento de la sucesión hereditaria generadora del hecho imponible a efectos de determinar si es aplicable un beneficio sucesorio establecido en virtud de una norma que entró en vigor después de la muerte del causante pero antes de la protocolización del testamento ológrafo, pero en ese caso, la institución de heredero se producía en el testamento, independientemente de las formalidades a las que debía verse sometido el testamento ológrafo, lo que difiere del caso que nos ocupa en cuanto que en el testamento no se instituyó como heredero al recurrente, sino como legatario.

2. Sostiene, en esencia, la parte recurrente que la fecha de la adquisición de la herencia no es la del fallecimiento del causante sino la de la firmeza de la sentencia de filiación. Considera que no puede nacer el derecho a la herencia como heredero forzoso antes de que se determine la filiación, y entiende que la situación se incardina en los supuestos del artículo 24.3 LISD en cuanto que, el no haberse declarado la filiación al tiempo del fallecimiento, es una limitación a la efectiva adquisición del derecho a la herencia.

3. La conclusión alcanzada por la Sala de instancia en la sentencia impugnada en casación, en cuanto que recoge que la existencia de un procedimiento judicial de filiación no supone una limitación de este tipo, es compartida por este Tribunal.

Ya se ha expuesto que el art. 24 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dispone de forma taxativa que "1. En las adquisiciones por causa de muerte... el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al art. 196 del Código Civil".

La referida ley no distingue si las adquisiciones hereditarias se efectúan a título de heredero, de legatario o de cualquier otro título sucesorio, lo que efectivamente confirma el artículo 10.1 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones ["RISD"], al señalar que constituye el hecho imponible del impuesto "a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier título sucesorio", añadiendo en el apartado 2.º que: "Las adquisiciones a que se refiere la letra a) del apartado anterior se entenderán realizadas el día del fallecimiento del causante, por lo que para exigir el Impuesto bastará que esté probado el hecho originario de la transmisión, aunque no se hayan formalizado ni presentado a liquidación los documentos, inventarios o particiones". Este precepto no solo fija el momento de devengo del impuesto (lo que ya efectúa el art. 24.1 de la LISD), sino una presunción de adquisición hereditaria del sucesor designado.

A su vez, art. 47 RISD, sobre "*Devengo*", reproduce el tenor del artículo 24 de la ley, y únicamente añade, en el apartado 3 "in fine", que se atenderá al momento en que desaparezcan las limitaciones (condición, término, etc.), no solo para entender realizada la adquisición, sino también "*para determinar el valor de los bienes y los tipos de gravamen*". Considera el recurrente, como se ha expuesto, que la determinación de la filiación por sentencia firme con posterioridad al fallecimiento del causante constituye una limitación a la efectiva adquisición del derecho a la herencia.

En último término, no cabe olvidar que el artículo 120 del Código Civil, relativo a la filiación, si bien establece que la filiación no matrimonial quedará determinada legalmente, entre otros supuestos, por "sentencia firme", añade el artículo 112 CC que la filiación "produce sus efectos desde que tiene lugar. Su determinación legal tiene efectos retroactivos siempre que la retroactividad sea compatible con la naturaleza de aquéllos y la Ley no dispusiere lo contrario".

4. Reiteradamente se ha expuesto por esta Sala que en las adquisiciones por causa de muerte, el impuesto se devenga el día del fallecimiento del causante. Así se pronunció en STS de 17 de febrero de 2011, RCA 2124/2006, en la que declara -negrita añadida-:

"En las adquisiciones por causa de muerte el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se devenga el día del fallecimiento del causante. En las transmisiones a título sucesorio se entiende realizado el

hecho imponible en el momento en el que fallece la persona del transmitente, con independencia del momento en que se realice la efectiva transmisión de los bienes. La fecha de la aceptación de la herencia no es en absoluto relevante a efectos del devengo del Impuesto sobre Sucesiones.

Como norma general, y salvo prueba fehaciente en contra, se tomará como fecha del fallecimiento y por tanto de devengo del impuesto la que figure en la correspondiente inscripción de defunción en el Registro Civil.

El Código civil sigue, pues, un sistema de inspiración romanística respecto de la adquisición de los bienes de la herencia, de modo que, aunque la sucesión se abre con el fallecimiento del causante, la adquisición de los bienes y derechos, cargas y obligaciones que forman parte de la masa hereditaria no se produce hasta que tiene lugar la aceptación de la herencia por parte del llamado a suceder, sin perjuicio de que todos sus efectos se retrotraigan al momento de la muerte del transmitente. Pero a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones la adquisición hereditaria se entiende producida por el mero fallecimiento del causante, sin necesidad de aceptación.

Deben, pues, diferenciarse netamente los efectos fiscales de los efectos civiles del fallecimiento del causante; en la esfera tributaria éste determinará el devengo del Impuesto sobre Sucesiones, sin perjuicio de que no dé lugar, por sí solo, a la adquisición de los bienes. El hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones no consiste en el fallecimiento del causante sino en la adquisición de bienes y derechos por medio de título sucesorio, de modo que en caso de que el llamado a suceder no llegara finalmente a adquirir los bienes no podría exigírsele la exacción del impuesto".

Asimismo, dijimos en la sentencia de 5 de abril de 2019, rec. cas. 2313/2017, entre otras, que "[...] en principio, a efectos de comprobar si la actividad económica desarrollada por la causante constituía su principal fuente de renta, en cuanto requisito exigido para el disfrute de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD, el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por tal actividad es el del fallecimiento, es decir, el del devengo del ISD".

5. Es cierto que los preceptos citados -art. 24.3 LISD y 47.3 RISD- establecen la posibilidad de que el devengo no tenga lugar el día del fallecimiento del causante en la transmisión mortis causa, posibilitando la adquisición en un momento posterior cuando el título transmisivo contenga una condición, término, o fideicomiso.

Ahora bien, en el caso que se enjuicia, la adquisición de la condición de heredero forzoso con posterioridad al fallecimiento del causante no supone una limitación que posibilite la adquisición posterior del derecho a la herencia. En efecto, la determinación legal de la filiación tiene efectos retroactivos, al constituir una obligación natural que surge desde el momento mismo del nacimiento y al margen de la existencia o inexistencia de un formal reconocimiento inicial del hijo, pues la filiación, conforme al artículo 112 CC, "produce sus efectos desde que tiene lugar", y "su determinación legal tiene efectos retroactivos, siempre que la retroactividad sea compatible con la naturaleza de aquéllos y la ley no disponga lo contrario".

Así, pues, conforme al artículo 112 del Código Civil, la filiación, como hecho biológico, produce efectos independientemente del hecho jurídico, de forma que dicho precepto establece como norma general los efectos retroactivos de la determinación legal de filiación.

6. La consecuencia que se extrae, tanto de los preceptos examinados como de la jurisprudencia citada, es que la filiación produce sus efectos desde que tiene lugar, retrotrayendo sus efectos al momento del fallecimiento del causante, y ello pese a que la sentencia que declare la filiación sea posterior.

Además, como heredero forzoso o legitimario aceptó la herencia mediante escritura de 18 de junio de 2014, según aduce, por lo que la adquisición de la herencia se produjo, conforme a las normas civiles,

sin limitación alguna, con aceptación expresa y con retroacción de los efectos al momento del fallecimiento del causante.

El resultado de lo expuesto es que el impuesto sobre sucesiones se devengó en la fecha del fallecimiento, y no en la fecha de la sentencia firme que declaró la filiación no matrimonial. No puede aceptarse que la adquisición de la condición de heredero forzoso con posterioridad al fallecimiento del causante suponga una limitación que posibilite la adquisición posterior del derecho a la herencia, conforme a los artículos 24.3 LISD y 47.3 RISD, pues, tal y como expone el Abogado del Estado en su escrito de oposición a la casación, los referidos preceptos están pensando en pactos entre partes que condicionan o posponen la adquisición de la propiedad sobre los bienes, pero no es lo que ocurre en el caso que se enjuicia, que se refiere a la adquisición de la condición de heredero forzoso derivada, ex lege, de la propia filiación.

CUARTO. Respuesta a la cuestión de interés casacional.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión de interés casacional.

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que el momento en que se produce el devengo del impuesto sobre sucesiones cuando la adquisición de la condición de heredero forzoso se produce como consecuencia del reconocimiento de una filiación por sentencia firme dictada con posterioridad al óbito del progenitor y causante, es el del fallecimiento del causante y no la fecha de la firmeza de la sentencia que declaró la filiación.

QUINTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

A la luz de los anteriores criterios interpretativos, no procede acoger las pretensiones articuladas por la parte recurrente en este recurso de casación, debiendo confirmarse la sentencia de instancia, cuyos razonamientos se completan con los realizados en esta resolución.

SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo. Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña María del Carmen Benítez López, en representación de don Teodulfo, contra la sentencia dictada el 22 de marzo de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en el recurso núm. 13/2021.

Tercero. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.