

R. CASACION núm.: 5751/2023

Ponente: Excm. Sra. D.^a Sandra María González de Lara Mingo

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo

Lemos

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 1293/2025

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.^a Sandra María González de Lara Mingo

D.^a María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 15 de octubre de 2025.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados y las Excmas. Sras. Magistradas indicados al margen, el recurso de casación núm. 5751/2023, interpuesto por don

, en nombre y representación legal de su hijo, menor de edad, don
representados a su vez por la procuradora
doña Paloma Telenti Álvarez, y asistido del letrado don Manuel Jesús Calero
García, contra la sentencia dictada el 10 de julio de 2024 por la Sección
Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de

Justicia del Principado de Asturias, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 435/2022.

Ha comparecido como recurrido el abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Sandra María González de Lara Mingo.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 10 de julio de 2024 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 435/2022.

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

«[...] Que desestima el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Procuradora doña Paloma Telenti Álvarez, en nombre y representación de don [redacted] quien a su vez representa a su hijo menor de edad, don [redacted], frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias de fecha 25 de febrero de 2022, con número de procedimiento 33-00121-2021-50, que desestima el recurso de anulación interpuesto frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias de fecha 30 de diciembre de 2021, con número de procedimiento 33-00121-2021. Y contra esta Resolución de 30 de diciembre de 2021, del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias que

desestima la reclamación económico-administrativa presentada frente al Acuerdo de 30 de noviembre de 2020 del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias en cuya virtud se practicó liquidación nº por importe de 29.792,70 euros, por el Impuesto sobre Sucesiones devengado al fallecimiento de

Sin costas.».

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

1. La procuradora doña Paloma Telenti Álvarez, en representación de que a su vez interviene en representación legal de su hijo, menor de edad, mediante escrito de 19 de junio de 2023 preparó recurso de casación contra la expresada sentencia de 10 de julio de 2024.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identificó como normas infringidas: (i) los artículos 26.f) y 28.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y, (ii) los artículos 53.1 y 58.1 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

2. La Sala *a quo*, tuvo por preparado el recurso de casación por medio de auto de 10 de julio de 2024, habiendo comparecido don en nombre y representación legal de su hijo, menor de edad, don representados a su vez por la procuradora doña Paloma Telenti Álvarez, y asistido del letrado don Manuel Jesús Calero García, -como parte recurrente-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 15 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado.

TERCERO.- Admisión del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 10 de julio de 2024, consideró que concurría interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, en virtud del artículo 88.2.f) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa [«LJCA»], en la cuestión jurídica consistente en:

«[...] Determinar, a los efectos de aplicar la reducción del artículo 20.2.a) LISD, si, en los casos de renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o legado en los que entra en juego la sustitución vulgar, por haber sido establecida en el testamento por voluntad del causante, conforme al art. 744 del Código Civil, el parentesco que debe ser tenido en cuenta ha de ser, en todo caso, el del sustituto respecto del causante (artículos 26.f LISD y 53.1 RISD) o el del renunciante cuando tenga señalado uno superior al que correspondería al sustituto (artículos 28.1 LISD y 58.1 RISD)».

CUARTO.- Interposición del recurso de casación (síntesis de los argumentos de la parte recurrente).

La procuradora doña Paloma Telenti Álvarez, en representación de don _____ que a su vez interviene en representación legal de su hijo, menor de edad, don _____ interpuso recurso de casación mediante escrito de 19 de septiembre de 2024, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Pretende la recurrente la casación de la sentencia recurrida por cuanto, a su juicio, es contraria a derecho, aduciendo en apoyo de dicha pretensión y en esencia, un extenso relato de los hechos que resultan del expediente administrativo.

Expone que alegó ante el Tribunal Superior de Justicia de Asturias que, resultaban de aplicación las previsiones establecidas en el artículo 26.f LISD, frente a la interpretación del artículo 28.1 LISD que realizó el TEAR de Asturias, así como la aplicación del artículo 53.1 RISD frente al artículo 58.1 RISD, por tratarse de un supuesto de sustitución vulgar (artículo 774 Código Civil), previsto en el testamento del causante, habiéndose producido la renuncia pura, simple y gratuita de la herencia por parte del heredero instituido.

Afirma que si se hubiese aplicado la previsión normativa de los artículos 26.f) LISD y 53.1 RISD, el sustituto hubiese heredado al causante, de modo que la liquidación tributaria tendría como sujeto pasivo al sustituto que procede a la aceptación de la herencia, aplicándose las normas generales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, contenidas en la LISD y en el RISD.

Subraya que si hubiese resultado de aplicación lo previsto en el artículo 53.1 RISD, por lo que, en la liquidación del sustituto, sujeto pasivo del ISD, se hubiese tenido en cuenta su patrimonio preexistente y se hubiese atendido a su parentesco con el causante la liquidación habría resultado menos gravoso para el contribuyente.

Cita en apoyo de su pretensión estimatoria las Consultas Vinculantes V0350-21 de 24 de febrero de 2021 y V0012-23 de 5 de enero de 2023.

Termina suplicando a la Sala:

«[...] Que determine si en caso de renuncia pura, simple y gratuita de la herencia, por el heredero instituido, en los que entra en juego la sustitución vulgar, por haber sido establecida en el testamento por voluntad del causante conforme al art. 744 del Código Civil, son de aplicación los artículos 26.f LISD y 53.1 RISD, previstos para la sustitución vulgar o bien, los artículos 28.1 LISD y 58.1 RISD, previstos para la repudiación y renuncia».

QUINTO.- Oposición al recurso de casación (síntesis de los argumentos de la parte recurrida).

El abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado presentó escrito de oposición el 25 de octubre de 2024.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, argumenta, en síntesis que la Ley reguladora del impuesto, con el rango adecuado, contiene un artículo, dentro también del Capítulo IX relativo a las “Normas especiales” (en el que se integra también el artículo 26 citado), aplicable a todos los supuestos de renuncia hereditaria, cualquiera que sea por tanto la consecuencia final que llevé aparejado la misma (en este caso, la entrada en juego de una sustitución hereditaria), el artículo 28.1 (desarrollado en el artículo 58.1 del Reglamento del Impuesto), según el cual: «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».

En su opinión, de ese precepto, se deduce, con claridad, que, en los casos de renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o legado, los beneficiarios tributarán en efecto por la parte repudiada o renunciada aplicando siempre el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente pero, - y ahí está la clave del recurso - , en cuanto al parentesco con el causante (repárese también que, en los casos de sustitución vulgar, como hemos visto – artículo 26 f) LISD – el sustituto hereda al causante) se tendrá en cuenta el del renunciante o el del que repudia, cuando tenga señalado uno superior que el que correspondería al beneficiario.

Afirma que la primacía, dado su rango legal, y aplicación preferente, por su mayor especialidad, en “todos” los casos de renuncia del artículo 28.1

de la LISD/1987, citado, determina que quede modulado y en cierto modo resulte inaplicable en este concreto punto, si nos atenemos a una interpretación literal y estricta del mismo, el desarrollo reglamentario que, del supuesto de sustitución vulgar recogido en el artículo 26.f) de la Ley, el artículo 53.1 del Reglamento del Impuesto, en el que se apoya el recurrente para postular que se tenga en cuenta en todos los supuestos de sustitución vulgar, para exigir el impuesto, el parentesco, sin más, que una al sustituto con el causante.

Expone que esa solución es acorde, además, con lo señalado en la sentencia de 25 de septiembre de 1998 (rec. de casac. 6166/1996) aplicable en todos los supuestos de renuncia hereditaria y con la interpretación finalista también del precepto legal - otro criterio interpretativo de las normas contenido en el artículo 3.1 del CC - según la cual 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.

Suplica que respondiendo a la cuestión de interés casacional la Sala fije la siguiente doctrina jurisprudencial:

«A los efectos de aplicar la reducción del artículo 20.2.a) LISD, en los casos de renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o legado en los que entra en juego la sustitución vulgar, por haber sido establecida en el testamento por voluntad del causante, conforme al art. 744 del Código Civil, el parentesco que debe ser tenido en cuenta ha de ser, el del renunciante cuando tenga señalado uno superior al que correspondería al sustituto (artículos 28.1 LISD y 58.1 RISD)».

SEXTO.- Deliberación, votación y fallo del recurso.

De conformidad con el artículo 92.6 de la LJCA, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto,

mediante providencia de 28 de octubre de 2024, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Asimismo, por providencia de 19 de septiembre de 2025, se designó ponente a la Excm. Sra. D^a. Sandra María González de Lara Mingo y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 14 de octubre de 2025, 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.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar, a los efectos de aplicar la reducción del artículo 20.2.a) LISD, si, en los casos de renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o legado en los que entra en juego la sustitución vulgar, por haber sido establecida en el testamento por voluntad del causante, conforme al art. 774 del Código Civil, el parentesco que debe ser tenido en cuenta ha de ser, en todo caso, el del sustituto respecto del causante (artículos 26.f LISD y 53.1 RISD) o el del renunciante cuando tenga señalado uno superior al que correspondería al sustituto (artículos 28.1 LISD y 58.1 RISD).

SEGUNDO.- Hechos relevantes para la resolución del recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos relevantes para la resolución del recurso de casación los siguientes:

1. Otorgamiento de testamento. Sustitución vulgar.

otorgó testamento ante el notario D. el 10 de mayo de 2012 bajo el número de los de su protocolo. En dichas disposiciones testamentarias, doña legó el usufructo universal y vitalicio de todos sus bienes, derechos y acciones a su citado esposo, y ordenó una serie de legados en nuda propiedad a favor de sus hijos, sustituyendo vulgarmente los llamados por sus respectivos descendientes por estirpes. Asimismo, en el resto de sus bienes, derechos y acciones, instituyó herederos nudo propietarios a sus mencionados cinco hijos, por partes iguales, sustituyéndoles vulgarmente por sus descendientes por estirpes.

2. Fallecimiento de la causante

abuela del recurrente, falleció en Oviedo el de septiembre de , en estado de casada en únicas nupcias con don de cuyo matrimonio tuvo cinco hijos:

hijo de la causante, aceptó pura y simplemente la herencia de su madre y renunció pura y simplemente a los legados ordenados a su favor en el citado testamento, todo ello en virtud de la escritura de otorgada en el notario bajo el número 271 de los de su protocolo.

La repudia de los legados por parte de conllevaba que correspondiesen a sus dos únicos descendientes, ambos

menores de edad, el recurrente don

3. Autoliquidación por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones.

..., debidamente representado por su padre, presentó ante el Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias, la correspondiente autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones con número (modelo 650), constando como valor neto de la adquisición individual 184.693,47 euros, y una cuota tributaria de 0,00 euros, al resultar de aplicación el coeficiente multiplicador 0,00 del Grupo I al que pertenece el sujeto pasivo, por ser nieto de la causante y menor de 21 años.

4. Procedimiento de comprobación limitada.

El Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias inició un procedimiento de comprobación limitada con nº de expediente frente al recurrente en relación con el Impuesto sobre Sucesiones devengado al fallecimiento de su abuela, notificando directamente la propuesta de liquidación nº el 26 de octubre de 2020, con una cuota tributaria a ingresar de 26.154,18 euros.

Dicha cuota fue el resultado, por una parte, de modificar el grupo de parentesco del sujeto pasivo, pasando del Grupo I al Grupo II que correspondía a su padre, y por otra parte, de aplicar la reducción por parentesco de 15.959,87 euros en vez de 47.858,59 euros.

Frente a dicha propuesta, se formularon las oportunas alegaciones el 19 de noviembre de 2020, que fueron desestimadas por la liquidación provisional con nº dictada el 30 de noviembre de 2020.

5. Interposición de reclamación económico-administrativa.

El 29 de diciembre de 2020, don
presentó reclamación económico-administrativa frente a la liquidación nº
de 30 de noviembre de 2020.

El 30 de diciembre de 2021 el Tribunal Regional dictó resolución por la
que desestimó la reclamación.

6. Interposición de recurso de anulación.

Frente a esta resolución del TEARA interpuso recurso de anulación
núm. 33-00121-2021-50 invocando la causa prevista en el art. 241 bis.1.c) de
la LGT.

El 25 de febrero de 2022 el Tribunal Regional dictó resolución por la
que desestimó la reclamación.

7. Interposición del recurso contencioso-administrativo.

en nombre y representación de su hijo
menor de edad interpuso recurso contencioso-
administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el n.º
435/2022 ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-
Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias.

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre este particular se contiene en
el Fundamento de Derecho Quinto con el siguiente tenor literal:

«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 el 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 renunciaciones 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 del 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 el 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 insta una medida de carácter fiscal razonable, que pretende evitar renunciaciones 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 éste uno de los criterios a tener en cuenta y a considerar. Por tanto sí 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 decimos, 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 del recurrente, es el II, y éste es el aplicable, al ser superior al de la adquirente, todo ello a tenor de la especificidad 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».

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

TERCERO.- Marco jurídico.

1. El presente recurso plantea la necesidad de interpretar el artículo 20.2 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que se intitula “Base liquidable” y dispone que:

« En las adquisiciones "mortis causa", incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado anterior o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, se aplicarán las siguientes **reducciones**:

a) La que corresponda de las incluidas en los grupos siguientes:

Grupo I: adquisiciones por descendientes y adoptados **menores de veintiún años**, 15.956,87 euros, más 3.990,72 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 47.858,59 euros.

Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados **de veintiuno o más años**, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 15.956,87 euros.

Grupo III: adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, 7.993,46 euros.

Grupo IV: en las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción».

2. También será preciso interpretar los artículos 26.f) y 28 LISD que se encuentran ubicados sistemáticamente en el Capítulo IX relativo a las “Normas especiales”.

El artículo 26.f) LISD bajo la rúbrica “**Usufructo y otras instituciones**” que señala:

«**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».

3. Asimismo deberá procederse a la exégesis del artículo 28 LISYD relativo a “**Repudiación y renuncia a la herencia**” 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 uno superior al que correspondería al beneficiario**».

4. Por último, en el ámbito tributario deberá tenerse en cuenta los artículos 53 y 58 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que se encuentran ubicados sistemáticamente dentro del Capítulo IX relativo a las “Normas especiales” y que son del siguiente tenor literal:

«Sección segunda: sustituciones

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**.

2. En las sustituciones pupilar y ejemplar se entenderá que el sustituto hereda al sustituido y se le girará el Impuesto, cuando se realice aquélla, atendiendo al grado de parentesco con el descendiente sustituido y sin perjuicio de lo satisfecho por éste al fallecimiento del testador.

3. En las sustituciones fideicomisarias se exigirá el Impuesto en la institución y en cada sustitución teniendo en cuenta el patrimonio preexistente del instituido o del sustituto y el grado de parentesco de cada uno con el causante, reputándose al fiduciario y a los fideicomisarios, con excepción del último, como meros usufructuarios, salvo que pudiesen disponer de los bienes por actos «ínter vivos» o «mortis causa», en cuyo caso se liquidará por el pleno dominio, haciéndose aplicación de lo dispuesto en el artículo 47.3 de este Reglamento.

[...]

Sección sexta: repudiación y renuncia

Art. 58. Repudiación y renuncia.

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**.

5. En el ámbito civil debemos tomar en consideración el artículo 774 del Código Civil que preceptúa:

«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».

El artículo 988 del CCIV reza:

« La aceptación y repudiación de la herencia son actos enteramente voluntarios y libres».

Y el artículo 989 CCiv añade que:

«Los efectos de la aceptación y de la repudiación se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda».

CUARTO.- Sobre la reducción de parentesco prevista el artículo 20.2.a) LISD en los supuestos de sustitución vulgar.

El presente recurso de casación plantea la necesidad de determinar cómo debe aplicarse la reducción de parentesco prevista el artículo 20.2.a) LISD en los supuestos de sustitución vulgar, y, en concreto qué grado de parentesco se debe tener en cuenta ante la aparente antinomia existente entre los preceptos que se refieren a sustitución vulgar (artículos 26.f LISD y 531 RISD) y los relativos a la renuncia pura y simple de la herencia (artículos 28.1 LISD y 58.1 RISD).

Se trata por tanto de interpretar los artículos 26.f) y 28.1 LISD y los artículos 53.1 y 58.1 RISD, -que son unas normas tributarias- por lo que debemos acudir según lo dispuesto en el artículo 12 LGT al artículo 3.1º del Código Civil que señala que «las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos ... atendiendo al espíritu y finalidad de aquéllas» de donde se infiere que la interpretación de cualquier precepto -aquí los artículos 26.f) y 28.1 LISD y los artículos 53.1 y 58.1 RISD - contenidos dentro de nuestro amplio y complejo ordenamiento jurídico no puede efectuarse aisladamente sino que, por contra, ha de indagarse su correcta hermenéutica de forma sistemática, poniéndola en conjunción con el resto de previsiones integradas en el ordenamiento jurídico

español y en particular con las disposiciones del Código Civil que regulan la sustitución vulgar y la aceptación y repudiación de la herencia.

Así, debemos indicar que la sustitución vulgar, -prevista en el artículo 774 del Código Civil-, es una institución del derecho civil, que consiste en la disposición testamentaria efectuada por el testador mediante la que nombra a un segundo o ulterior heredero o legatario en previsión de que el anterior heredero instituido o legatario llamado no llegue efectivamente a adquirir tal condición por no poder o no querer. Mediante esta figura jurídica se concede al testador el medio para lograr que le suceda un heredero de su libre elección, con preferencia a los posibles titulares del derecho de acrecer y al heredero determinado por la ley en el orden de la sucesión intestada [*vid.* sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 22 de octubre de 2004 (rec. de casac. 186/2000)].

Por otra parte, debemos poner de manifiesto que en el Derecho Civil español se requiere la aceptación del heredero para que se realice la adquisición hereditaria, de modo que, produciéndose la repudiación pura, simple y gratuita por parte del heredero instituido, en las condiciones fijadas en los artículos 988 y siguientes del Código Civil, debe concluirse que no se adquiere la condición de heredero y no tiene lugar la adquisición de los bienes y derechos que integran la herencia, y por consiguiente, no se produce el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al no originarse el presupuesto de hecho previsto en el artículo 3 de la LISD.

El heredero instituido en el testamento que repudia o renuncia pura, simple y gratuitamente a la herencia no queda sujeto a tributación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al no originarse el hecho imponible del mismo.

En este caso como pone de manifiesto el auto de admisión se produce una aparente antinomia o conflictos entre los artículos 26.f) y 28 LISD y los artículos 53.1 y 58.1 RISD por lo que nuestra tarea debe consistir en buscar y

determinar qué norma resulta aplicable en este caso -tarea previa siempre a la resolución del caso- que se facilita por medio de determinadas reglas o criterios que se contienen en el mismo sistema jurídico las reglas hermenéuticas.

Nuestra tarea debe por tanto consistir en buscar una interpretación que facilite la armonización de las normas en conflicto y que permita resolver el caso sin caer en contradicciones, este tipo de interpretación armonizadora contribuye a optimizar, racionalizar y perfeccionar el sistema jurídico.

Los artículos 26.f) y 28 LISD son dos normas especiales, ambos preceptos se encuentran ubicados sistemáticamente en el Capítulo IX de la ley bajo la rúbrica “Normas especiales”.

Los artículos 53.1 y 58.1 RISD son también dos normas especiales, ambos preceptos se encuentran ubicados sistemáticamente en el Capítulo IX del Reglamento bajo la rúbrica “Normas especiales”.

En el caso de que entren en aparente colisión dos normas especiales la selección del precepto aplicable deberá hacerse atendiendo a la norma que regula de manera más específica el supuesto de hecho.

Así, en el caso de que en el testamento se establezca una sustitución vulgar, y concurra alguna de las condiciones fijadas en el artículo 774 del Código Civil, entre ellas la renuncia pura y simple del 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 LISD y en el RISD.

En este supuesto será aplicable los artículos 26.f) LISD y 53.1 del RISD que contiene las normas específicas sobre la sustitución vulgar como se deduce de su rúbrica, normas que además tienen en cuenta la regulación de

esta figura del derecho civil que entra en juego precisamente como consecuencia de la renuncia del heredero.

En consecuencia en la liquidación del sustituto, sujeto pasivo del ISD, se tendrá en cuenta su patrimonio preexistente y se atenderá a su parentesco con el causante.

En el resto de supuestos en los que el heredero instituido lleva a cabo la repudiación o la renuncia pura, simple y gratuitamente sin que el testamento instituya una sustitución vulgar, o bien la prevea únicamente para los supuestos de premoriencia o incapacidad, pero no para los supuestos de renuncia, se aplicará lo previsto en los artículos 28.1 LISD y 58.1 del RISD, que contiene las normas especiales o específicas para los supuestos de repudiación y renuncia.

Los beneficiarios de la renuncia tributarán por la adquisición de la parte repudiada, aplicando el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente y se atenderá a su parentesco con el causante, salvo que el renunciante tenga señalado un coeficiente superior, en cuyo caso se tendrá en cuenta este último. No obstante, si reciben directamente otros bienes del causante se aplicará lo dispuesto en el párrafo segundo del referido artículo 58.1. Asimismo, procederá la aplicación de lo previsto en el artículo 58.1 en los supuestos de sucesión intestada cuando el llamado a suceder renuncie a la herencia.

Esta interpretación más favorable al contribuyente coincide además con el criterio que ha sido mantenido por la propia Administración Tributaria titular del impuesto (aunque se trate de un tributo cedido) en las Consultas Vinculantes V0350-21 de 24 de febrero de 2021 y V0012-23 de 5 de enero de 2023.

QUINTO.- Jurisprudencia que se establece.

Atendiendo a lo hasta aquí expuesto, y conforme ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación de los artículos 20.2.a), 26.f) y 28 LISD y artículos 53.1 y 58.1 del RISD.

1. A los efectos de aplicar la reducción de parentesco prevista en el artículo 20.2.a) LISD en los casos en que el heredero instituido renuncia pura, simple y gratuitamente a la herencia o legado entrando en juego la sustitución vulgar, por haber sido establecida en el testamento por voluntad del causante, conforme al artículo 774 del Código Civil, el parentesco que debe ser tenido en cuenta ha de ser, en todo caso, el del sustituto respecto del causante en aplicación de los artículos 26.f) LISD y 53.1 RISD.

2. En el resto de supuestos en los que el heredero instituido lleva a cabo la repudiación o la renuncia pura, simple y gratuita sin que el testamento instituya una sustitución vulgar, o bien la prevea únicamente para los supuestos de premoriencia o incapacidad, pero no para los supuestos de renuncia, el parentesco que debe ser tenido en cuenta ha de ser el del renunciante o el del que repudia cuando tenga señalado un coeficiente superior al que correspondería al beneficiario, en aplicación de los artículos 28.1 LISD y 58.1 del RISD.

SEXTO.- Resolución del recurso de casación y de las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso de instancia.

En virtud de todo lo razonado procede casar y anular la sentencia recurrida, y, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 93.1 LJCA debemos resolver las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso conforme a la jurisprudencia establecida y a las restantes normas que fueran aplicables.

Todo lo anteriormente expuesto lleva a la conclusión de que procede estimar el recurso contencioso-administrativo promovido en la instancia y anular la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias de 25 de febrero de 2022, que desestimó el recurso de anulación núm. 33-00121-2021-50 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias de 30 de diciembre de 2021, con número de procedimiento 33-00121-202, así como la resolución de 30 de diciembre de 2021, el Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias que desestimó la reclamación económico-administrativa presentada contra el acuerdo de 30 de noviembre de 2020 dictado por el Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias en cuya virtud se practicó liquidación nº por importe de 29.792,70 euros, por el Impuesto sobre Sucesiones devengado al fallecimiento de

SÉPTIMO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, de conformidad con el artículo 139.1 LJCA, habida cuenta de las dificultades jurídicas que la cuestión jurídica suscitaba como evidencia la admisión del recurso de casación.

FALLO

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



2º) Haber lugar al recurso de casación interpuesto por don

3º) Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. núm. 435/2022
 puesto por don _____ en nombre y representación

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta
 ón, ni las causadas en la instancia.

Así se acuerda y firma.

