

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094170

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 12 de septiembre de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6890/2023

SUMARIO:

ISD. Devengo y prescripción. *Determinación del devengo cuando la institución de heredero se produce en testamento ológrafo a los efectos de precisar el comienzo del plazo de prescripción de la deuda.* La sentencia impugnada fija el *dies a quo* del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación en la fecha del fallecimiento del causante, al considerar que no queda interrumpido el plazo para la presentación de documentos y declaraciones por el hecho de que no se haya protocolizado el testamento, por lo que el cómputo del plazo de cuatro años de prescripción para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación, se iniciará, también en los casos de otorgamiento de testamento ológrafo, al finalizar el plazo de los seis meses siguientes al óbito del causante. La STS de 7 de mayo de 2013 recurso n.º 6305/2010 (NFJ051161) precisó que 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, y ello en un caso en que la institución de heredero se producía en el testamento, independientemente de las formalidades a las que debía verse sometido el testamento ológrafo y la protocolización no implica cuestión litigiosa ni se trata de juicio voluntario de testamentaría, por lo que debe entenderse incluido en el art. 69.5 Rgto. ISD (supuestos que no se consideran cuestiones litigiosas) y no cabe apreciar interrupción de plazos para la presentación de declaraciones. La STS de 23 de abril de 2024,, recurso n.º 7570/2022 (NFJ093152) resolvió que el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en aquellos supuestos de adquisiciones por causa de muerte en los que el heredero fallece sin aceptar ni repudiar la herencia y el derecho se transmite a sus herederos, que son quienes aceptan y adquieren la condición de sujetos pasivos del impuesto, es el momento del fallecimiento del transmitente. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar el momento del devengo del impuesto sobre sucesiones cuando la institución de heredero se haya hecho por testamento ológrafo y precisar, a estos efectos, la relevancia de su protocolización, en orden a fijar el comienzo del plazo de prescripción de la deuda tributaria. [Vid., STSJ de Madrid de 5 de mayo de 2023, recurso n.º 513/2021 (NFJ094171) contra la que se plantea el recurso de casación].

PRECEPTOS:

Código Civil, art. 196.

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 24.

RD 1629/1991 (Rgto. ISD), arts. 7 y 69.

Ley 58/2003 (LGT), art. 67.

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 12/09/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6890/2023

Materia: SUCESIONES. DONACIONES. PATRIMONIO

Submateria: Impuesto sobre Sucesiones

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6890/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

AUTO

Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente
D. Luis María Díez-Picazo Giménez
D. Wenceslao Francisco Olea Godoy
D. Diego Córdoba Castroverde
D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 12 de septiembre de 2024.

HECHOS

Primero. *Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.*

La representación procesal de doña Flora interpuso recurso frente a la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 25 de marzo de 2021, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas n.º NUM000 y NUM001 formuladas contra la resolución de la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid de 25 de septiembre de 2018, que confirmó la propuesta de liquidación del Impuesto sobre Sucesiones contenida en el Acta de Disconformidad A02 NUM002, por importe de 328.356,95 euros, y contra la resolución de 10 de diciembre de 2018 por la que se le impuso una sanción de 219.358,70 euros.

La sentencia de 5 de mayo de 2023, dictada por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid estimó el citado recurso con fundamento en que la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación hubo prescrito en tanto el causante falleció el 13 de julio de 2010, la actora presentó autoliquidación del impuesto el 17 de marzo de 2016 y las actuaciones inspectoras se iniciaron el 24 de abril de 2018. La sentencia fija el dies a quo del plazo para presentar

la correspondiente autoliquidación en la fecha del fallecimiento del causante, al considerar que no queda interrumpido el plazo para la presentación de documentos y declaraciones por el hecho de que no se haya protocolizado el testamento, por lo que el cómputo del plazo de cuatro años de prescripción para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación, se iniciará, también en los casos de otorgamiento de testamento ológrafo, al finalizar el plazo de los seis meses siguientes al óbito del causante.

El letrado de la Comunidad de Madrid ha interpuesto recurso de casación contra esta sentencia.

Segundo. Preparación del recurso de casación.

1. La administración recurrente, tras justificar que concurren los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia impugnada, identifica como infringidas las siguientes normas:

1.1 El artículo 24.3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ["LISD"].

1.2. El artículo 7 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ["RISD"].

1.3. El artículo 689 y concordantes del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil ["CC"] y el 67.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria ["LGT"].

1.4. El artículo 47 RISD.

1.5. El artículo 7.2 LGT.

2. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.

3. Subraya que la normativa que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal.

4. Considera que acaece interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque concurren las circunstancias contempladas en las letras a), b) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ["LJCA"], así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a), del mismo texto legal.

Tercero. Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo

La sala sentenciadora tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 20 de septiembre de 2023, habiendo comparecido el letrado de la Comunidad de Madrid, en representación de esta administración recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de quince días señalado en el artículo 89.5 LJCA. De igual modo lo ha hecho, en representación de la parte recurrida, doña Flora, el procurador don Felipe de Iracheta Martín, sin haberse opuesto a la admisión del recurso de casación.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero. Requisitos formales del escrito de preparación.

En primer lugar, el escrito de preparación ha sido presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), contra sentencia susceptible de casación (artículo 86, 1 y 2 LJCA) y por quien está legitimado, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1), habiéndose justificado tales extremos y los demás requisitos exigidos en el artículo 89.2 de la ley procesal.

Además, se han identificado debidamente las normas cuya infracción se imputa a la resolución de instancia, cumpliéndose con la carga procesal de justificar la necesidad de su debida observancia en el proceso de instancia, así como su relevancia en el sentido del fallo.

Segundo. Cuestión litigiosa, antecedentes relevantes y marco jurídico.

La cuestión jurídica que, a juicio de esta Sección Primera, es suscitada en este recurso y encierra un verdadero interés casacional objetivo consiste en discernir cuál es el momento en que ha de situarse el devengo del impuesto sobre sucesiones en los casos en que se instituya heredero mediante testamento ológrafo, y ello a fin de fijar el comienzo del plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria.

Para explicar la delimitación que se hará de la cuestión de interés casacional es imprescindible explicar el iter procedimental acaecido. Así, del examen de las actuaciones y del expediente administrativo se desprende que el 27 de septiembre de 2018 se notifica a la Sra. Flora acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad en el marco de unas actuaciones inspectoras iniciadas el 24 de abril 2018 mediante notificación de comunicación de inicio a la obligada tributaria, en relación con la herencia del causante, fallecido el 13 de julio de 2010.

El 16 de enero de 2015 se otorga ante notario acta de protocolización de testamento ológrafo.

La deuda tributaria a ingresar asciende a 328.356,95 euros. En fecha 18 de diciembre de 2018 se notifica a la obligada tributaria acuerdo de la Oficina Técnica de imposición de sanción en cuantía de 219.358,7 euros.

Interpuestas reclamaciones contra sendos acuerdos, estas fueron resueltas por el TEAC de forma acumulada en sentido desestimatorio. El TEAC confirma la actuación administrativa impugnada con fundamento en una resolución del mismo órgano de 18 de junio de 2019 y en consideración a que la adquisición mortis causa de bienes y derechos no se produce hasta que no se ordena la protocolización del testamento ológrafo, de forma efectiva, otorgándose el acta de protocolización ante notario; motivo por el que concluye que en la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras no había prescrito la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación, puesto que no cabe una retroacción del hecho imponible a un momento en el que el testamento ológrafo no era formalmente válido.

Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra esta resolución el mismo fue estimado por la sentencia que constituye el objeto del presente recurso en razón a los fundamentos brevemente sintetizados en el Hecho Primero de este auto.

A los efectos que interesan a este recurso será necesario tener presente lo dispuesto en el artículo 24 LISD, invocado por el recurrente, que dispone cuanto sigue:

"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.

(...)

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, habrá que tomar en consideración para discernir cuándo puede entenderse realizada la adquisición de los bienes y cuándo comienza a contarse el plazo de prescripción los artículos 7 RISD, 689 y siguientes del CC y 67.1 LGT.

Tercero. *Verificación de la concurrencia de interés casacional objetivo en el recurso.*

El recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia puesto que la sentencia de instancia ha aplicado normas sobre las que ha sustentado su razón de decidir que no han sido objeto de un pronunciamiento de esta Sala Tercera para un caso asimilable al que constituye el origen de la controversia, por lo que es posible apreciar la presunción descrita en el artículo 88.3.a) LJCA.

No empaña esta afirmación el hecho de que esta Sala se haya pronunciado sobre 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, verbigracia la sentencia de 28 de marzo de 2006 (recurso n.º 6806/2000, ECLI:ES:TS:2006:2098), sosteniendo en ese caso que el embargo no constituye limitación o condición.

Además, en este punto, el Tribunal Supremo, en su sentencia de 7 de mayo de 2013 (recurso n.º 6305/2010, ECLI:ES:TS:2013:2995), sí se detiene a precisar 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, y ello en un caso en que la institución de heredero se producía en el testamento, independientemente de las formalidades a las que debía verse sometido el testamento ológrafo. En esta sentencia se sostuvo que la protocolización no implica cuestión litigiosa ni se trata de juicio voluntario de testamentaría, por lo que debe entenderse incluido en el apartado 5 del 69 RISD (supuestos que no se consideran cuestiones litigiosas) y no cabe apreciar interrupción de plazos para la presentación de declaraciones.

Por último, en la más reciente sentencia de 23 de abril de 2024 (recurso n.º 7570/2022, ECLI:ES:TS:2022:2437), se ha interpretado el artículo 24.3 LISD, fijando como doctrina que el dies a quo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en aquellos supuestos de adquisiciones por causa de muerte en los que el heredero fallece sin aceptar ni repudiar la herencia y el derecho se transmite a sus herederos, que son quienes aceptan y adquieren la condición de sujetos pasivos del impuesto, es el momento del fallecimiento del transmitente.

Se trata de pronunciamientos que, si bien sugieren una línea interpretativa de la podrían extraerse pautas para la resolución del caso que nos ocupa, conviene ser completados con una nueva resolución que fije un criterio unívoco sobre la determinación del devengo del impuesto en estos casos.

Asimismo, ha de convenirse con el recurrente en que las resoluciones emitidas por los distintos tribunales superiores de justicia, citadas en su escrito de preparación, no mantienen un sentido uniforme sobre el comienzo de los plazos en supuestos de testamentos ológrafos, por lo que es posible apreciar también la circunstancia del artículo 88.2.a) LJCA.

Por las razones expuestas resulta conveniente un pronunciamiento de este Tribunal que, en beneficio de la seguridad jurídica, esclarezca la cuestión jurídica suscitada.

Cuarto. *Admisión del recurso de casación. Normas objeto de interpretación.*

1. Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de Admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Determinar el momento del devengo del impuesto sobre sucesiones cuando la institución de heredero se haya hecho por testamento ológrafo y precisar, a estos efectos, la relevancia de su protocolización, en orden a fijar el comienzo del plazo de prescripción de la deuda tributaria.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación, son los artículos 24 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ["LISD"]; 7 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ["RISD"]; 689 y siguientes del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil ["CC"] y 67.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria ["LGT"].

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

Quinto. *Publicación en la página web del Tribunal Supremo.*

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Sexto. *Comunicación y remisión.*

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión

ACUERDA

1º) Admitir el recurso de casación n.º 6890/2023, preparado por el letrado de la Comunidad de Madrid, contra la sentencia de 5 de mayo de 2023, dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que estimó el recurso n.º 513/2021.

2º) Declarar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar el momento del devengo del impuesto sobre sucesiones cuando la institución de heredero se haya hecho por testamento ológrafo y precisar, a estos efectos, la relevancia de su protocolización, en orden a fijar el comienzo del plazo de prescripción de la deuda tributaria.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 24 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ["LISD"]; 7 del Real Decreto

1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ["RISD"]; 689 y siguientes del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil ["CC"] y 67.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria ["LGT"], sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras, si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

4º) Ordenar la publicación de este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Remitir las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.