TRIBUNAL SUPREMO
Auto de 5 de marzo de 2025
***Sala de lo Contencioso*-Administrativo**
Rec. n.º 2040/2024

SUMARIO:

IRPF. Regímenes especiales. *Atribución de rentas. Herencia yacente. Institución de heredero sometida a condición.* Existe, a juicio de esta Sala, interés casacional en la cuestión atinente a la tributación que merece un incremento de patrimonio producido en una herencia yacente de la cual es partícipe una persona que ha sido instituida heredero a término, y ello antes de la llegada de este término, por cuanto no existe jurisprudencia de esta Sala que la resuelva, con lo que debe prestarse aquiescencia al recurrente sobre que concurre la presunción contenida en el art. 88.3.a) LJCA. A pesar de la claridad de los términos utilizados en el art. 8.3. Ley IRPF, que establece que las rentas correspondientes a las herencias yacentes se atribuirán a sus partícipes, es cierto que la peculiaridad concernida en este caso, en que la institución de heredero está sometida a término y el hecho de que el art. 47.3 Rgto ISD disponga que toda adquisición de bienes o derechos cuya efectividad se halle suspendida por la concurrencia de un término se entenderá siempre realizada el día en que esta limitación desaparezca, así como que se atenderá a este momento para determinar el valor de los bienes y los tipos de gravamen a los efectos del ISD devengado, hacen necesario el enjuiciamiento de la cuestión propuesta, pues la conciliación de estos preceptos no se muestra diáfana. Habrá de discernirse si es posible que ocurra, como considera el recurrente, que el incremento patrimonial, ya gravado como ganancia patrimonial atribuida a los partícipes de la herencia yacente por mor de lo dispuesto en el art. 8.3. Ley IRPF fuera objeto de nueva tributación si, una vez se devengue el ISD al producirse la adquisición de los bienes que forman parte del caudal relicto, se toman en consideración para calcular la cuota tributaria los valores a la fecha de la consecución del término, cuando ya se había obtenido el rendimiento generado por el patrimonio de la herencia yacente o si, por el contrario, ese rendimiento constituye una renta gravable en el IRPF y no se engloba en ningún caso en la posterior cuota devengada del ISD o, en caso de formar parte de ella, lo hace formando parte de un hecho imponible distinto. El Tribunal deberá determinar si las rentas generadas en una herencia yacente deben ser imputadas en todo caso a sus partícipes en su impuesto sobre la renta a pesar de que estos hayan sido llamados a la herencia como herederos a término y aún no se haya alcanzado este término ni producido la adquisición de los bienes o derechos.

TRIBUNAL SUPREMO

AUTO

Magistrados/as
RAFAEL TOLEDANO CANTERO
PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA
LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ
WENCESLAO FRANCISCO OLEA GODOY
DIEGO CORDOBA CASTROVERDE
TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA
A U T O
Fecha del auto: 05/03/2025
Tipo de procedimiento: R. CASACION
Número del procedimiento: 2040/2024
Materia:
Submateria:
Fallo/Acuerdo: Auto Admisión
Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero
Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Concepción De Marcos Valtierra
Secretaría de Sala Destino: 002
Transcrito por:
Nota:
R. CASACION núm.: 2040/2024
Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero
Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Concepción De Marcos Valtierra
TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN: PRIMERA
A U T O
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. Rafael Toledano Cantero

En Madrid, a 5 de marzo de 2025.
HECHOS
PRIMERO.- Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.
La procuradora D.ª Ana Barallat López, en representación de don Federico, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 20 de diciembre de 2021, relativa a liquidación por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), periodo 2014, y a acuerdo sancionador derivado.
La sentencia de 18 de diciembre de 2023, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid desestimó el citado recurso, tramitado con el núm. 112/2022.
Esta sentencia, que constituye el objeto del presente recurso de casación, desestima el recurso con fundamento en que es correcta la atribución de las rentas derivadas de la herencia yacente al recurrente a pesar de que a esa fecha aún no hubiera podido aceptar la herencia, pues los efectos de la aceptación se retrotraen a la fecha del fallecimiento del causante, así como en que no existe ninguna doble imposición pues los hechos imponibles gravados por el IRPF y por el impuesto sobre sucesiones [«ISD»] son distintos. En suma, considera que hasta que el contribuyente adquiere la titularidad de los bienes porque desparece la limitación impuesta en el testamento, que en este caso era un término, los rendimientos obtenidos por la herencia yacente deben ser gravados y atribuidos a los partícipes.
Solicitada aclaración de esta resolución, la misa fue denegada en auto de 15 de enero de 2024.

SEGUNDO.- *Preparación del recurso de casación.*
1.La parte recurrente, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:
1.1. El artículo 805 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil [«CC»], en relación con el artículo 8.3 de la ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio [«LIRPF»].
1.2. Los arts. 6.4 LIRPF y 4 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [«RISD»], en relación con los arts. 8.3 LIRPF, 24.3 de la ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [«LISD»] y 47.3 RLISD.

2.Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que, según se infiere de sus explicaciones, si la sentencia hubiera interpretado correctamente las normas invocadas, habría estimado el recurso y anulado la resolución recurrida.
3.Justifica que la normativa que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal.
4.Del escrito de preparación se infiere que considera acaece interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque concurren la circunstancia contemplada en la letra c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa [«LJCA»] y la presunción prevista en el artículo 88.3.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 por medio de auto de 22 de febrero de 2024, habiendo comparecido la procuradora doña Ana Barallat López, en representación de don Federico, como parte recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del señalado en el artículo 89.5 LJCA. También lo ha hecho, como recurrida, la abogacía del Estado, que no se opone a la admisión del recurso.
Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS
PRIMERO.- *Requisitos formales del escrito de preparación.*
En primer lugar, desde un punto de vista formal, debe señalarse que el escrito de preparación ha sido presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), contra resolución susceptible de casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y por quien está legitimado, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA), habiéndose justificado tales extremos y los demás requisitos exigidos en el artículo 89.2 LJCA.
De otro lado, 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 y marco jurídico.*
La cuestión con interés casacional que plantea el presente recurso se circunscribe a determinar si a una persona que ha sido instituido heredero a término pueden imputársele las rentas generadas por el patrimonio de la herencia yacente que se constituya tras la muerte del causante antes de que se alcance dicho término o, por el contrario, el hecho de que hasta ese momento no se entienda producida la adquisición de bienes y derechos cuya efectividad se hallaba suspendida implica, que no puedan serle atribuidos los incrementos de patrimonio que experimente la herencia yacente, que en último caso, según la consideración del recurrente, podrían ser gravados en el ISD.
A fin de delimitar más estrechamente la cuestión que posee un verdadero interés casacional es preciso detallar los hechos incontrovertidos, recogidos en la sentencia recurrida y extraídos de las actuaciones y del expediente administrativo:
El recurrente fue objeto de unas actuaciones inspectoras cuyo objeto estaba constituido por el IRPF de año 2014. El acuerdo de liquidación consideró procedente la atribución de rentas y su gravamen en el IRPF efectuados con motivo de la ganancia de patrimonio derivada de una herencia yacente, de la cual el Sr. Federico era partícipe al haber sido instituido heredero a término por la causante.
Son hechos incontrovertidos que el 23 de enero de 2013 se produjo el fallecimiento de doña Mercedes, tía del recurrente, en cuyo testamento había instituido herederos a término de seis años a D. Federico y a su hermano Cristobal por partes iguales. El término al que estaba sometida la institución de heredero se cumplió el 23 de enero de 2019.
El 18 de junio de 2015, la herencia yacente de la que era partícipe el recurrente presentó la declaración informativa de entidades en régimen de atribución de renta, en el que se reconocía una ganancia patrimonial derivada de la gestión del patrimonio por importe de 1.416.230,96 euros, atribuida por mitad a cada hermano -708.115,48 euros cada uno-.
En la misma fecha, D. Federico presentó su declaración del IRPF, en la que se incluyó como ganancia patrimonial el importe de 708.115,48 euros.
En el marco del antedicho procedimiento de inspección, se firmaron actas de conformidad en concepto de IRPF e IVA por importe de 46.807,47 euros, por las que se regularizaban diversos

conceptos, y acta de disconformidad por cuanto la Inspección rechazó la exclusión de la ganancia patrimonial de 708.115,48 euros atribuida por la herencia yacente e incluida en la declaración.
Se incoó asimismo un expediente sancionador por la comisión de una infracción consistente en dejar de ingresar la cantidad incluida en el acta firmada en conformidad que culminó en la imposición de una sanción de 23.403,79 euros.
Frente a los citados acuerdos el recurrente interpuso ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid dos reclamaciones económico-administrativas que fueron acumuladas y desestimadas mediante resolución de 20 de septiembre de 2021.
Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra esta última resolución, la sentencia de instancia lo desestima en su integridad con fundamento en lo sintetizado *ut supra.*
A fin de resolver la cuestión en la que esta Sala encuentra un verdadero interés casacional objetivo será necesario analizar lo dispuesto en el artículo 8.3 LIRPF, que dispone, en su redacción primigenia:
«No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la sección 2.ª del Título X de esta Ley.»
También será preciso tomar en consideración lo establecido en el artículo 47.3 RISD, que estipula cuanto sigue:
«Toda adquisición de bienes o derechos, cuya efectividad se halle suspendida por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquiera otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan, atendiéndose a este momento para determinar el valor de los bienes y los tipos de gravamen».
Por otro lado, deberá tenerse también en cuenta lo establecido en la LISD sobre las adquisiciones de bienes cuya efectividad se halle suspendida, especialmente su artículo 24.2.
Por último, será menester tomar en consideración los artículos 6.4 LIRPF y 4 RISD en cuanto declaran la incompatibilidad del IRPF y el ISD.

TERCERO.- *Verificación de la existencia de interés casacional objetivo en el recurso.*
Existe, a juicio de esta Sala, interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en la cuestión que se plantea en este recurso, atinente a la tributación que merece un incremento de patrimonio producido en una herencia yacente de la cual es partícipe una persona que ha sido instituida heredero a término, y ello antes de la llegada de este término, por cuanto no existe jurisprudencia de esta Sala que la resuelva, con lo que debe prestarse aquiescencia al recurrente sobre que concurre la presunción contenida en el artículo 88.3.a) LJCA.
A pesar de la claridad de los términos utilizados en el artículo 8.3 LIRPF, que establece que las rentas correspondientes a las herencias yacentes se atribuirán a sus partícipes, es cierto que la peculiaridad concernida en este caso, en que la institución de heredero está sometida a término y el hecho de que el RISD, en su artículo 47.3, disponga que toda adquisición de bienes o derechos cuya efectividad se halle suspendida por la concurrencia de un término se entenderá siempre realizada el día en que esta limitación desaparezca, así como que se atenderá a este momento para determinar el valor de los bienes y los tipos de gravamen a los efectos del ISD devengado, hacen necesario el enjuiciamiento de la cuestión propuesta, pues la conciliación de estos preceptos no se muestra diáfana. Habrá de discernirse si es posible que ocurra, como considera el recurrente, que el incremento patrimonial, ya gravado como ganancia patrimonial atribuida a los partícipes de la herencia yacente por mor de lo dispuesto en el artículo 8.3 LIRPF, fuera objeto de nueva tributación si, una vez se devengue el ISD al producirse la adquisición de los bienes que forman parte del caudal relicto, se toman en consideración para calcular la cuota tributaria los valores a la fecha de la consecución del término, cuando ya se había obtenido el rendimiento generado por el patrimonio de la herencia yacente o si, por el contrario, ese rendimiento constituye una renta gravable en el IRPF y no se engloba en ningún caso en la posterior cuota devengada del ISD o, en caso de formar parte de ella, lo hace formando parte de un hecho imponible distinto.
Por las razones expuestas se hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que esclarezca la cuestión suscitada en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

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 si las rentas generadas en una herencia yacente deben ser imputadas en todo caso a sus partícipes en su impuesto sobre la renta a pesar de que estos hayan sido llamados a la herencia como herederos a término y aún no se haya alcanzado este término ni producido la adquisición de los bienes o derechos.
2.Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 6.4 y 8.3 de la ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio [«LIRPF»]; el artículo 24.2 ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [«LISD»]; y los artículos 4 y 47.3 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [«RISD»], 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 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 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 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:
1.º) Admitir el recurso de casación n.º 2040/2024, preparado por la representación procesal don Federico, contra la sentencia de 18 de diciembre de 2023, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid desestimó el citado recurso, tramitado con el núm. 112/2022.
2.º) Declarar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:
Determinar si las rentas generadas en una herencia yacente deben ser imputadas en todo caso a sus partícipes en su impuesto sobre la renta a pesar de que estos hayan sido llamados a la herencia como herederos a término y aún no se haya alcanzado este término ni producido la adquisición de los bienes o derechos.
3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:
Los artículos 6.4 y 8.3 ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio [«LIRPF»]; el artículo 24.2 ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [«LISD»]; y los artículos 4 y 47.3 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [«RISD»].
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 LJCA.
4.º) Ordenar la publicación de este auto en la página *web*del Tribunal Supremo.
5.º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.
6.º) 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 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).